



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1216

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ φορολογικού έτους 2017,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 5.775,10 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 2.887,55 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.250,51 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **9.913,16 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 5.062,07 € πλέον προστίμου άρθ. 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 2.531,04 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **7.593,11 €**, ενώ παράλληλα μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των 12,33 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμόν εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με τις εν λόγω Εκθέσεις, αιτία για τον έλεγχο ήταν η λήψη του αρ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ), στο οποίο επισυναπτόταν η από Έκθεση Ελέγχου για την επιχείρηση, πρατήριο υγρών καυσίμων βενζίνης και πετρελαίου, με διεύθυνση Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτήν, η εν λόγω επιχείρηση εντός του έτους 2017:

- 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 και
- 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, από την επιχείρηση εκδόθηκαν **εικονικά** φορολογικά στοιχεία προς έντεκα (11) επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος δραστηριοποιείται στις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2017 από την ανωτέρω επιχείρηση έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **21.159,74 €** και αναλογούντος Φ.Π.Α. 5.074,40 €.

Η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ:

- Αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος, δεν αναγνώρισε την έκπτωση των σχετικών δαπανών του προσφεύγοντος επί τη βάση του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/2015.

- Αναφορικά με τη φορολογία Φ.Π.Α., δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχούν στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του ανωτέρω προμηθευτή συνολικής καθαρής αξίας 21.159,74 € επί τη βάσει του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί **παράνομης, εσφαλμένης και αναιτιολόγητης κρίσης της Φορολογικής Αρχής** περί δήθεν εικονικών συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022, 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 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) για την επιχείρηση Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών διαπιστώθηκαν για την εν λόγω ατομική επιχείρηση για την χρήση 2017, 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.
- ✓ Εξέδωσε τριακόσια πενήντα (350) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.187.096,59€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής.
- ✓ Ανταποκρίθηκε μερικώς στην 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, ούτε να διενεργήσει έλεγχο κλειστής αποθήκης ώστε να διαπιστωθούν σχετικά πλεονάσματα ή ελλείμματα.
- ✓ 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 €.

- ✓ Διαπιστώθηκε η δήλωση διενέργειας χονδρικών πωλήσεων μεγάλου ύψους αλλά δεν προσκομίστηκαν τα σχετικώς εκδοθέντα τιμολόγια ώστε να διαπιστωθεί η ορθή καταχώρηση αυτών.
- ✓ 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 περισσοτέρων Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης.
- ✓ 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 δύνανται 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 αναλογούντα 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 Κ... Ι... (προμηθεύτρια του) είχε πραγματοποιήσει εικονικές αγορές καυσίμων ύψους 1.069.580,15 € από την επιχείρηση Β....Γ..... 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 Κ..... Ι....., με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 1.117.510,61€ κρίθηκαν εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή συνεπώς, από τον έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι οι νόμιμες αγορές του, δηλαδή οι αγορές του από την εταιρεία, είχαν διατεθεί προς λιανικές πωλήσεις. Αυτό σημαίνει ότι, από τη στιγμή που μοναδικός έτερος προμηθευτής του

για το κρινόμενο έτος 2017 ήταν η επιχείρηση: Κ..... Ι....., με ΑΦΜ, η οποία είχε εκδώσει εικονικά τιμολόγια προς αυτόν, συνεπάγεται εκ των πραγμάτων ότι και τα τιμολόγια χονδρικής πώλησης καυσίμων που οεξέδωσε με τη σειρά του στον προσφεύγοντα, τυγχάνουν εικονικά.

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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση 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 (βλ. ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010, ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013 και ΣτΕ 533/2013).

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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ίδιος σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή ωστόσο, από συγκεκριμένα δεδομένα και πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά περιγράφονται στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, δύναται να αμφισβητηθεί ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος. Ειδικότερα, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αντικατέστησαν αρχικά εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης και σύμφωνα με αυτά, τα καύσιμα παραδόθηκαν στην έδρα του προσφεύγοντος έχοντας μεταφερθεί με το βυτιοφόρο υγρών καυσίμων του προμηθευτή με αριθμό κυκλοφορίας Ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτό ότι τα καύσιμα μεταφέρθηκαν στην έδρα του προσφεύγοντος με το βυτιοφόρο με αριθμό κυκλοφορίας (γεγονός που τελεί σε παρέκκλιση με το άρθρο 7, παρ. 8 του Ν. 3054/2002 περί εμπορίας πετρελαιοειδών, όπου ορίζεται ότι οι πρατηριούχοι καυσίμων, όταν προμηθεύουν με καύσιμο κίνησης τροχήλατα οχήματα, αυτό επιτρέπεται να γίνεται αποκλειστικά μέσω αντλιών στον χώρο του πρατηρίου), θα έπρεπε να υπάρχει η δυνατότητα αποθήκευσής του σε δεξαμενές, δυνατότητα που δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο, αλλά ούτε γίνεται και κάποια σχετική αναφορά από τον προσφεύγοντα. Περαιτέρω, αναφορικά με τις επιταγές που προσκομίζει ο προσφεύγων (Σχετ. 14 έως και 17), επικαλούμενος ότι με αυτές εξόφλησε τα επίμαχα τιμολόγια, αυτές έχουν εκδοθεί από τρίτα μέρη, χωρίς να αποδεικνύεται με κάποιον τρόπο η οπισθογράφηση που επικαλείται ο προσφεύγων. Εξάλλου, ο έλεγχος ουδόλως αμφισβήτησε την αλήθεια της προμήθειας καυσίμων από έτερο προμηθευτή-πρατηριούχο του προσφεύγοντος εντός του ιδίου κρινόμενου φορολογικού έτους (.....), προμήθεια η οποία συνολικά ήταν αντίστοιχη με αυτήν που περιγράφεται στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια. Τα τιμολόγια του προμηθευτή περιγράφουν προμήθειες καυσίμου εντός του πρατηρίου και σε ποσότητες που μπορεί να δεχτεί το ρεζερβουάρ των αναγραφόμενων επί των παραστατικών οχημάτων.

Επειδή συνεπώς, στην κρινόμενη υπόθεση, η ανυπαρξία των συναλλαγών δεν αποδεικνύεται μόνο από την αδυναμία του εκδότη να παραδώσει τις αναγραφόμενες ποσότητες, αλλά και στην αδυναμία του λήπτη να τις παραλάβει. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων σε καμία περίπτωση δε δύναται να θεωρηθεί ως τελών σε καλή πίστη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο:

«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 με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «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 αλλά 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 το άρθρο 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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 με την ΠΟΛ 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, 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», ορίζεται ότι:

«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 συνεπώς, οι σχετικές δαπάνες/εισροές δεν δύνανται να αναγνωριστούν προς έκπτωση, τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α., δεδομένου ότι δεν πληρείται η απαραίτητη προϋπόθεση της διάταξης του άρθ. 22, περ. (β') του Ν. 4172/2013 και του άρθ. 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000 καθώς και με βάση τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1071/2015 και 1097/2016, δεδομένου ότι ο προσφεύγων, σε κάθε περίπτωση, δεν τελούσε σε καλή πίστη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των υπ' αριθμ.Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

A) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	5.775,10
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας	2.887,55
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.250,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.913,16

B) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	5.062,07
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας	2.531,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.593,11
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.