



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1670

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία που εδρεύει, κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,
Γ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Επί της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, προσδιορίστηκε διαφορά επί της δηλωθείσας ζημιάς ποσού 97.794,63 €.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καταλογίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 20.865,78 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 10.432,89 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 31.298,67 €.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 ν.4987/2022, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.500,00 € διότι δεν υπέβαλε τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών που ορίζεται στην παρ.3 του άρθρου 21 του ν.4987/2022.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου ν.4987/2022, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Σύμφωνα με τις εν λόγω Εκθέσεις, αιτία για τον έλεγχο ήταν η λήψη του με αρ. πρωτ. Εισερχ. ΕΜΠ Δελτίου Πληροφοριών του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στο οποίο επισυναπτόταν η από Έκθεση Ελέγχου για την επιχείρηση, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της οικείας έκθεσης ελέγχου.

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 η προσφεύγουσα εταιρία, με κύριο αντικείμενο εργασιών τις

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2017 από την ανωτέρω επιχείρηση είκοσι οκτώ (28) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **86.940,74 €** και αναλογούντος **Φ.Π.Α. 20.865,78 €**, ήτοι συνολικής αξίας 107.806,52 €.

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 20.865,78 € επί τη βάση του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Επιπλέον, από τον έλεγχο του υπολογισμού και της πλήρωσης των προϋποθέσεων των φορολογικών αποσβέσεων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων με συνολικό ποσό αποσβέσεων 213.072,81 € αλλά στο Ε3 και στα φορολογικά αρχεία της (λ/σμός 66 «Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσ/νες λειτ. Κόστος») έχει υπολογίσει αποσβέσεις για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 224.658,81 €. Η διαφορά του ποσού **11.586,00 €** δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως εκπιπόμενη δαπάνη και προστέθηκε στις διαφορές του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές και προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα της προσφεύγουσας ως εξής:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		
Ανάλυση	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Διάφορα έξοδα που αφορούν σε εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, βάσει του άρ.22 ν.4172/2013	86.940,74	20.865,78
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσ/νες στο λειτουργικό κόστος	11.586,00	-
Σύνολο	98.526,74	20.865,78

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα	3.393.528,44	3.393.528,44
Καθαρά αποτελέσματα (ζημιές)	-207.732,71	-207.732,71
Πλέον δηλωθείσες διαφορές	70.574,98	69.842,87
Πλέον διαφορές ελέγχου		98.526,74
Ζημιές	-137.157,73	-39.363,10

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2017	
Αξία φορολογητέων εισροών βάσει δήλωσης	2.619.847,55
Αναλογών ΦΠΑ εξόδων που αφορούν σε εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους	86.940,74
Αξία φορολογητέων εισροών βάσει ελέγχου	2.532.906,81

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
2. Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση της φορολογικής αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4987/2022:

«3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παρ. 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις των περ. α' και β' της παρ. 2.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν.4987/2022:

«Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παρ. 3 του άρθρου 21 επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του δέκα τοις εκατό (10%) των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης της παρ. 1 του άρθρου 21 τεθεί στη διάθεση

της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60η) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61η) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

4. Η παρ. 3 του άρθρου 54 εφαρμόζεται και για τις παραβάσεις του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4987/2022:

«[...[2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015, με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)”:

«[...] 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής:

α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). [...].»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017 είναι ακυρωτέα καθώς δεν της κοινοποιήθηκε προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, προκειμένου να της δοθεί η δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί αυτής.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4987/2022.

Σχετικά με τις υποχρεώσεις της διαπιστώθηκε ότι :

- Δεν υποβλήθηκε ο «Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών του Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών».

- Με το με αριθμ. πρωτ. αίτημα χορήγησης στοιχείων ζητήθηκε ο φάκελος Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4987/2022 ο οποίος δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο.

Επειδή, εν προκειμένω η επιβολή του προστίμου του άρθρου 56 του ν.4987/2022 επιβάλλεται αντί των προστίμων του άρθρου 54 του ν.4987/2022 και αφορά διαδικαστική παράβαση – όπως διευκρινίζεται και με την ΠΟΛ.1252/2015 – ήτοι την μη υποβολή από την προσφεύγουσα του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών.

Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται στην έκδοση και κοινοποίηση σχετικής προσωρινής πράξης, βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 62 του ν.4987/2022 και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και η ίδια σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφα διαπραπезικών μεταφορών (σχετ.3).

Επειδή εν προκειμένω, με το με αρ. πρωτ. Εισερχ. ΕΜΠ 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 τραπέζης 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 τραπέζης 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 (προμηθεύτρια 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, καθώς τα τετρακόσια είκοσι οκτώ (428) τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση 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: η οποία είχε εκδώσει εικονικά τιμολόγια προς αυτόν, συνεπάγεται εκ των πραγμάτων ότι και τα τιμολόγια χονδρικής πώλησης καυσίμων που ο εξέδωσε 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 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 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ίδια 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 της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που κατασχέθηκαν με αριθ. Έκθεσης Κατάσχεσης της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, διαπιστώθηκε ότι στο σύνολο τους τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής -Τιμολόγια) εκδόθηκαν σε αντικατάσταση Αποδείξεων εσόδου οι οποίες εκδόθηκαν από την Φ.Τ.Μ. με αριθ. Μητρώου Επί των φορολογικών στοιχείων αναγράφεται το είδος ο αριθμός του μεταφορικού μέσου, οι ποσότητες καυσίμων και τόπος προορισμού των καυσίμων η έδρα της ελεγχόμενης οντότητας. Επειδή, ως μέσο διακίνησης σε όλα τα Δ.Α.ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ αναγράφεται το φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας του

Επειδή, 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 ιδιόκτητο ακίνητο επιφάνειας 396,00 τ.μ. επί οικοπέδου επιφάνειας 9.730,88 τ.μ., χωρίς να διαθέτει σχετική δεξαμενή πετρελαίου κίνησης και άδεια λειτουργίας για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2017 — 31/12/2017.

Ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε από την ελεγχόμενη οντότητα την με αριθ.πρωτ..... άδεια λειτουργίας πρατηρίου υγρών καυσίμων ιδιωτικής χρήσης, της Περιφέρειας Πελοποννήσου, Περιφερειακής Ενότητας Κορινθίας, Γενικής Δ/σης Μετ/ρων & επικ/νίων, Τεχνικό Τμήμα, για την ελεγχόμενη οντότητα. Στην άδεια αναγράφεται: (Ώρηγούμε στην άδεια λειτουργίας πρατηρίου υγρών καυσίμων ιδιωτικής χρήσης για την εξυπηρέτηση οχημάτων ιδιοκτησίας της που βρίσκεται στη θέση στο Δ.Δ. όπως παρακάτω:

Δεξαμενές καυσίμων:

Μία (1) υπόγεια δεξαμενή πετρελαίου κίνησης χωρητικότητας 15670 λίτρων.

Αντλίες καυσίμων:

Μία (1) μονή αντλία πετρελαίου κίνησης.

Επειδή, από την άδεια λειτουργίας και από την με αρ..... άδεια ίδρυσης του πρατηρίου υγρών καυσίμων ιδιωτικής χρήσης (α/ατης απόφασης), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 δεν είχε εκδοθεί άδεια λειτουργίας πρατηρίου υγρών καυσίμων ιδιωτικής χρήσης για την εξυπηρέτηση οχημάτων ιδιοκτησίας της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 7 του ν. 3054/2002:

«8. οι κάτοχοι Άδειας πρατηρίων υγρών καυσίμων επιτρέπεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις να πωλούν:

- α) βενζίνες και πετρέλαιο κίνησης μέσω αντλιών σε οχήματα στο χώρο του πρατηρίου,
- β) βενζίνες και πετρέλαιο κίνησης εκτελωνισμένα, σε πλοία, αλιευτικά σκάφη, σκάφη αναψυχής, ταχύπλοα, καθώς και πετρέλαιο θέρμανσης ή φωτιστικό πετρέλαιο, προερχόμενο από τον αποθηκευτικό χώρο του πρατηρίου, σε κτίρια, κατοικίες ξενοδοχεία και λοιπούς καταναλωτές, παραδιδόμενο στην αποθήκη του καταναλωτή με βυτιοφόρο οχήματα ή σε δοχεία,
- γ) εμφιαλωμένο υγραέριο για οικιακή χρήση,
- δ) άλλα προϊόντα.»

Επειδή, δεν προβλέπεται η δυνατότητα παραδόσεων με βυτιοφόρα του πρατηρίου υγρών καυσίμων στο χώρο μεταφορικής επιχείρησης προκειμένου η τελευταία να εφοδιάζει τα αυτοκίνητά της με πετρέλαιο κίνησης, καθώς αυτό προβλέπεται να παραδίδεται με βυτιοφόρο μόνο σε πλοία και θαλάσσια σκάφη, ενώ επί ξηράς με βυτιοφόρο του πρατηρίου δύναται μεταφέρεται μόνο πετρέλαιο θέρμανσης ή φωτιστικό πετρέλαιο. Επομένως, η μόνη δυνατότητα εφοδιασμού της ελεγχόμενης μεταφορικής επιχείρησης με πετρέλαιο κίνησης για τα οχήματά της είναι ο εφοδιασμός να γίνεται μέσω αντλιών στο χώρο του πρατηρίου.

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 συνήθειες 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, η επίκληση των τραπεζικών μεταφορών χρημάτων συνολικού ποσού 108.056,80 €, παρότι τα πρώτα εκ των επίμαχων τιμολογίων έχουν εκδοθεί με την ένδειξη «ΜΕΤΡΗΤΑ», δεν αρκεί για να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, οι οποίες βάσει των ανωτέρω δεδομένων ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν.

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 η προσφεύγουσα, σε κάθε περίπτωση, δεν τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου ν.4987/2022, επί

των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία και την επικύρωση των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,

Γ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Φορολογικό έτος 2017

Α) Η με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη				
ή ζημιά	137.157,73	39.363,10	39.363,10	97.794,63
Φόρος – πιστωτικό ποσό	7.208,02	7.208,02	7.208,02	
Τέλος επιτηδεύματος	1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για επιστροφή	5.808,02	5.808,02	5.808,02	

Β) Η με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.562.890,95	2.562.890,95	2.562.890,95	
Αξία φορολογητέων εισροών	2.619.847,55	2.532.906,81	2.532.906,81	86.940,74
Φόρος εκροών	615.093,84	615.093,84	615.093,84	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	656.373,88	635.508,10	635.508,10	20.865,78
Πιστωτικό υπόλοιπο	41.280,04	41.280,04	41.280,04	
Χρεωστικό υπόλοιπο		20.865,78	20.865,78	20.865,78
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022		10.432,89	10.432,89	10.432,89
Σύνολο φόρου για καταβολή		31.298,67	31.298,67	31.298,67
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	41.280,04	41.280,04	41.280,04	

Γ) Η με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ.56 ν.4987/2022 **2.500,00 €**

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.