



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 447

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604550
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α΄ 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β΄ 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, επί της οδού κατά των κάτωθι:

α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2016 - 31/08/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/09/2016 - 31/09/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2016 - 31/10/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

ε) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/11/2016 - 30/11/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

στ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/12/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 243.000,00 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 121.500,00 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 52.961,36 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **417.461,36 €**.
- Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2016 - 31/08/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο σε σχέση με αυτό που προέκυψε από τη φορολογική δήλωση της προσφεύγουσας κατά ποσό **381,74€** και καταλογίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση κατά το ίδιο ποσό.
- Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/09/2016 - 31/09/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο σε σχέση με αυτό που προέκυψε από τη φορολογική δήλωση της προσφεύγουσας κατά ποσό **381,74€** και καταλογίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση κατά το ίδιο ποσό.
- Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2016 - 31/10/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο σε σχέση με αυτό που προέκυψε από τη φορολογική δήλωση της προσφεύγουσας κατά ποσό **381,74€** και καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά χρεωστικού υπολοίπου κατά το ίδιο ποσό πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 190,87 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **572,61 €**.

- Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/11/2016 - 30/11/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 30.490,32 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 15.245,16 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **45.735,48 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 39.709,68 €.
- Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/12/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο σε σχέση με αυτό που προέκυψε από τη φορολογική δήλωση της προσφεύγουσας κατά ποσό 39.709,68 € και καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά χρεωστικού υπολοίπου κατά το ίδιο ποσό πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 19.854,84 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **59.564,52 €**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σε εκτέλεση των με αριθμό εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του, για την επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο φυσικού μελιού, για τα φορολογικά έτη 2016 - 2019.

Οι ως άνω εντολές εκδόθηκαν κατόπιν:

- α) του με αριθ. πρωτ. πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. Έ Θεσσαλονίκης (εισερχομένου στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με αριθ. πρωτ.....) με τα συνημμένα σε αυτό έγγραφα και
- β) του με αριθ. πρωτ..... εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (εισερχομένου στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με αριθ. πρωτ.ΕΜΠ) με τη συνημμένη σε αυτό ειδική έκθεση ελέγχου (άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ.).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την από συνταχθείσα ειδική έκθεση ελέγχου του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση της προσφεύγουσας (σελ. 24 - 25 της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), αναφέρονται αυτολεξεί τα ακόλουθα:

«...Απ' τον διενεργηθέντα έλεγχο στην ανωτέρω οντότητα διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας **1.340.650,00 €**, με συνέπεια τη μη απόδοση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας συνολικού ποσού **174.284,50 €**, ως εξής:

Φορολογική περίοδος	Ποσό Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε βάσει συγκεντρωτικών
01/01/2016 - 31/12/2016	70.200,00 €
01/01/2017 - 31/12/2017	104.084,50 €
ΣΥΝΟΛΟ	174.284,50 €

Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν ως εικονικά για τους εξής λόγους:

Επειδή, η προμηθεύτρια επιχείρηση της ελεγχόμενης οντότητας δεν είχε αγορές μελιού δεν είχε παραγωγή δεν ήταν σε θέση να έχει πωλήσεις μελιού αγορασμένου από τρίτους ή παραγωγής της.

Επειδή, στα τιμολόγια που εξέδωσε η αναφέρεται ως περιγραφή είδους μέλι Βουλγαρίας ή μέλι σε συσκευασία και πουθενά μέλι παραγωγής. Η αφενός δεν είχε παραγωγή μελιού και αφετέρου το μέλι που απέκτησε από τη ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ το διέθεσε στην

Επειδή, η προμηθεύτρια οντότητα δεν διέθετε ΚΑΔ αλλά δεν είχε και την δυνατότητα (εγκαταστάσεις επεξεργασίας και συσκευασίας) για παραγωγή και τυποποίηση μελιού και μάλιστα σε τόση ποσότητα όση αυτή που αναφέρεται στις πωληθείσες ποσότητες ήτοι 200.330 κιλά το 2016 και 320.551 κιλά το 2017.

Επειδή, η κατέβαλε μόνο 33.596,04 € στην προμηθεύτρια επιχείρηση για συνολικές αγορές από αυτήν κατά τα έτη 2016 και 2017 ύψους 1.340.650,00 €

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα φέρεται να πραγματοποιήσει μεταφορές με το όχημά της σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα (από 1/5/17 έως 29/5/2017) ποσότητας 120.260 κιλών μελιού χωρίς να έχει τη δυνατότητα αυτή αφού δεν διέθετε τον απαραίτητο εξοπλισμό όπως κλαρκ, γερανό καθώς έκαστο βαρέλι ζυγίζει 280 κιλά. Επιπλέον δεν έλαβε φορτωτικές από μεταφορική εταιρεία που ενδεχομένως θα είχε δυνατότητα για τέτοιες μεταφορές.

Επειδή, η όπως διαπιστώσαμε από την επιτόπια επίσκεψή μας στην έδρα της δεν διέθετε χώρο για αποθήκευση τόσων μεγάλων ποσοτήτων συσκευασμένου σε βαρέλια μελιού όσων αναγράφουν τα δελτία διακίνησης της

Επειδή, η προμηθεύτρια επιχείρηση της ελεγχόμενης οντότητας χαρακτηρίστηκε από προηγούμενο έλεγχο ως εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα έτη 2016-2017...».

Στις συντάχθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και στάλθηκε συστημένα στην ελεγχόμενη η με αρ. πρωτ. Κοινοποίηση περί εντολής ελέγχου και Γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων η οποία παραδόθηκε από τα ΕΛΤΑ στις Στις, μετά την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων, συντάχθηκε το με αριθμό πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 ν.4174/2013), το οποίο παραδόθηκε από τα ΕΛΤΑ στις, με το οποίο ζητήθηκε από την φορολογούμενη να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της δραστηριότητάς της και να προσκομίσει οιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών της λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων που απεικονίζονταν στον συνταχθέντα από τον έλεγχο ΠΙΝΑΚΑ «Υπό διερεύνηση Καταθέσεων/ Πιστώσεων». Στις συντάχθηκε από τον έλεγχο και στάλθηκε στην ελεγχόμενη το με αρ. πρωτ. έγγραφο «Κοινοποίηση περί εντολής ελέγχου και Γνωστοποίηση της δυνατότητας

υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων», μέσω ανάρτησης στο Taxisnet το οποία παρέλαβε αυθημερόν και ώρα 11:05:55, σύμφωνα με το συνημμένο πιστοποιητικό του Taxisnet με αριθμό καταχώρησης Στις, μετά την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων, συντάχθηκε το με αριθμό πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2016, το οποίο κοινοποιήθηκε στις στον εξουσιοδοτημένο από την προσφεύγουσα Με το αίτημα αυτό ο έλεγχος ζητούσε από την φορολογούμενη να θέσει στη διάθεσή του τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2016 και τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της δραστηριότητάς της και να προσκομίσει οιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών της λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων που απεικονίζονταν στον συνταχθέντα από τον έλεγχο ΠΙΝΑΚΑ «Υπό διερεύνηση Καταθέσεων/ Πιστώσεων».

Η ελεγχόμενη ανταποκρινόμενη στο με αριθμό πρωτ..... αρχικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 Κ.Φ.Δ.) τις με το με αριθμό πρωτ..... έγγραφό της προσκόμισε στα γραφεία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. τέσσερις φακέλους με τα παραστατικά των ετών 2018 και 2019. Στις με το με αριθμό πρωτ. έγγραφό της προσκόμισε στα γραφεία του ελέγχου όλα τα ζητηθέντα που αφορούσαν το έτος 2017. Επίσης, προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή και τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής της των ετών 2017, 2018 και 2019. Στη συνέχεια, προσκόμισε, τα με αριθμούς πρωτ.υπομνήματα για παροχή εξηγήσεων στο ανωτέρω αναφερθέν αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. Επίσης, ανταποκρινόμενη στο με αριθμό πρωτ. αρχικό Αίτημα παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 Κ.Φ.Δ.) το οποίο αφορά μόνο το φορολογικό έτος 2016, στις με το με αριθμό πρωτ έγγραφό της προσκόμισε στα γραφεία της υπηρεσίας όλα όσα αναφέρονται σ' αυτό.

Με όλα τα ανωτέρω υπομνήματα προσκόμισε αντίγραφα: Των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019, των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων των ιδίων ετών, των προσωρινών δηλώσεων παρακρατούμενων και προκαταβλητέων φόρων από μισθωτή εργασία με επισυναπτόμενες τις αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις οι οποίες είναι κατατεθειμένες στον e-ΕΦΚΑ των φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019, καθώς και ηλεκτρονικά αντίγραφα των τηρούμενων από την ατομική της επιχείρησης διπλογραφικών βιβλίων για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2016 έως 31/12/2016 και 1/1/2017 έως 31/12/2019.

Με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι πραγματοποιηθείσες αγορές στα φορολογικά έτη 2016 & 2017 με όλα τα αναλυτικώς αναφερθέντα παραστατικά, όπως προκύπτει τόσο από την από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης όσο και από τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης για τις χρήσεις αυτές, δεν εξοφλήθηκαν με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο εκδότης των παραστατικών στοιχείων αυτών απεβίωσε την 25/06/2017 και οι κληρονόμοι του έκαναν αποποίηση κληρονομιάς, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της το συνολικό ποσό των φορολογικών αυτών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013 (σελ.41-42).

Επίσης, με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίθηκε ότι

δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη εκ μέρους της ελεγχόμενης και επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές αφαιρώντας τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων (σελ.22-23). Ο έλεγχος κατέληξε στο ως άνω συμπέρασμα συνεκτιμώντας ότι ο εκδότης των συγκεκριμένων παραστατικών ήτοι ο είχε μεν πραγματοποιήσει έναρξη δραστηριότητας αλλά όπως προέκυψε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και αναφέρεται αυτολεξεί αυτός: «δεν είχε την δυνατότητα (εγκαταστάσεις επεξεργασίας και συσκευασίας) για παραγωγή και τυποποίηση μελιού και μάλιστα σε τόση ποσότητα όση αυτή που αναφέρεται στις πωληθείσες ποσότητες ήτοι 200.330 κιλά το 2016 και 320.551 κιλά το 2017.» (σχετ. η από 07/11/2022 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ή άλλως την τροποποίησή τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου μη αναγνώριση της αξίας των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστέας δαπάνης στη φορολογία εισοδήματος και μη αναγνώριση στη φορολογία ΦΠΑ προς έκπτωση του αναλογούντος στην αξία αυτή ΦΠΑ εισροών, ενώ έδει και τα δύο να αναγνωρισθούν, διότι, κατά νόμο, το εικονικό περί το πρόσωπο του εκδότη και μόνον τιμολόγιο δεν εμπίπτει πλέον στην κατηγορία των τιμολογίων για τα οποία επιβάλλονται οι ανωτέρω κυρώσεις/επιβαρύνσεις.

2. Πλάνη του ελέγχου περί τα πράγματα. Τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν κατά ένα μικρό μέρος τραπεζικά, ενώ κατά το υπόλοιπο εξακολουθούν και σήμερα να οφείλονται.

3.Επικουρικός: Ανεπαρκής και πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων και πλάνη του ελέγχου περί τα πράγματα αναφορικά με την ιδιότητα του πραγματικού πωλητή των επίμαχων ποσοτήτων ως δήθεν αγνώστου, ενώ πλήρως αποδεικνύεται ότι ο πραγματικός πωλητής ταυτίζεται με τον εκδότη των τιμολογίων, ήτοι τον

4. Όπως επικουρικός: Προφανής η καλή πίστη της προσφεύγουσας ως προς το πρόσωπο του συναλλαχθέντος με αυτή, την οποία πεπλανημένα και αναιτιολόγητα αρνήθηκε ο έλεγχος.

Ως προς τους παραπάνω προβαλλόμενους λόγους

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. 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, με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: 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 παρόντος νόμου 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, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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 την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

....

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

....

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

.....

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

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.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

[...]

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.

....

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

...

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/26-04-2016 με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους» αναφέρεται ότι:

«2. Με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 εγκύκλιό μας [...]. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο

λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).».

Επειδή, από την προσκομισθείσα εκ μέρους της προσφεύγουσας καρτέλας του προμηθευτή της ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εξόφληση των επίμαχων αγορών πραγματοποιήθηκε με τρόπο διάφορο από αυτόν που ορίζεται στις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο εκδότης των συγκεκριμένων παραστατικών ήτοι ο, όπως προέκυψε από τον έλεγχο, δεν είχε την δυνατότητα (εγκαταστάσεις επεξεργασίας και συσκευασίας) για παραγωγή και τυποποίηση μελιού και μάλιστα σε τόση ποσότητα όση αυτή που αναφέρεται στις πωληθείσες ποσότητες ήτοι 200.330 κιλά το 2016 και 320.551 κιλά το 2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα από τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν απέδειξε ότι ο πραγματικός πωλητής των επίμαχων ποσοτήτων μελιού ταυτίζεται με τον εκδότη των τιμολογίων.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση της προσφεύγουσας (σελ. 37 της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), αναφέρονται αυτολεξεί τα ακόλουθα:

«...4)δεν προέκυψε πως η είχε προμηθευτεί τα εμπορεύματα που φέρεται να διέθεσε στην» και

«...5) Στα δελτία αποστολής του 2016 αναγράφεται ως μεταφορέας το υπό αρ. κυκλ..... φορτηγό για το οποίο όμως δεν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποίησε τις μεταφορές όπως π.χ. φορτωτικές...».

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν τεκμηριώνεται η καλή πίστη της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

- α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2016 - 31/08/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/09/2016 - 31/09/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2016 - 31/10/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

ε) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/11/2016 - 30/11/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

στ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/12/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

β) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2016 - 31/08/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	116.135,89	656.135,89	656.135,89	540.000,00
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	29.118,92	272.118,92	272.118,92	243.000,00
Προκαταβολή φόρου		19.928,54	19.928,54	19.928,54	0
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			121.500,00	121.500,00	121.500,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		7.803,23	60.764,59	60.764,59	52.961,36
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	57.500,69	474.962,05	474.962,05	417.461,36
	για επιστροφή				
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		363.273,70	363.273,70	363.273,70	0
Αξία φορολογητέων εισροών		300.921,79	300.921,79	300.921,79	0
Φόρος εκροών		47.225,58	47.225,58	47.225,58	0
Υπόλοιπο φόρου εισροών		68.459,20	68.459,20	68.459,20	0

Πιστωτικό υπόλοιπο		25.701,84	25.320,10	25.320,10	-381,74
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	25.701,84	25.320,10	25.320,10	-381,74
	για επιστροφή				

γ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/09/2016 - 31/09/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
Αξία φορολογητέων εκροών	988.345,47	988.345,47	988.345,47	0	
Αξία φορολογητέων εισροών	534.505,23	534.505,23	534.505,23	0	
Φόρος εκροών	130.611,49	130.611,49	130.611,49	0	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	106.601,14	106.601,14	106.601,14	0	
Πιστωτικό υπόλοιπο	25.701,84	25.320,10	25.320,10	-381,74	
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.647,62	1.647,62	1.647,62	0	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	3.339,11	2.957,37	2.957,37	-381,74
	για επιστροφή				

δ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2016 - 31/10/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.257.950,79	1.257.950,79	1.257.950,79	0
Αξία φορολογητέων εισροών	695.436,65	695.436,65	695.436,65	0
Φόρος εκροών	164.696,17	164.696,17	164.696,17	0
Υπόλοιπο φόρου εισροών	131.506,09	131.506,09	131.506,09	0
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.339,11	2.957,37	2.957,37	-381,74
Χρεωστικό υπόλοιπο	29.850,97	30.232,71	30.232,71	381,74
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		190,87	190,87	190,87
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή	29.850,97	30.423,58	30.423,58	572,61
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

ε) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/11/2016 - 30/11/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	985.092,07	985.092,07	985.092,07	0
Αξία φορολογητέων εισροών	1.115.697,20	575.697,20	575.697,20	-540.000,00
Φόρος εκροών	133.692,47	133.692,47	133.692,47	0
Υπόλοιπο φόρου εισροών	173.402,15	103.202,15	103.202,15	-70.200,00

Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο			30.490,32	30.490,32
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			15.245,16	15.245,16
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			45.735,48	45.735,48
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	39.709,68		
	για επιστροφή			-39.709,68

στ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/12/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.060.484,37	2.060.484,37	2.060.484,37	0
Αξία φορολογητέων εισροών	396.472,13	396.472,13	396.472,13	0
Φόρος εκροών	273.672,47	273.672,47	273.672,47	0
Υπόλοιπο φόρου εισροών	53.253,35	53.253,35	53.253,35	0
Πιστωτικό υπόλοιπο	39.709,68			-39.709,68
Χρεωστικό υπόλοιπο	180.709,44	220.419,12	220.419,12	39.709,68
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		19.854,84	19.854,84	19.854,84
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή	180.709,44	240.273,96	240.273,96	59.564,52
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

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 ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.