



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1527

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 10440 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 2131312382

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206).

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **19/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ διεύθυνση
.....ΧΛΜ,, κατά:

- Της υπ. αριθμ/20-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
- Της υπ. αριθμ/20-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./20-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού ύψους 39019,47 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.ΦΑ ποσού ευρώ 19509,74 ευρώ, ήτοι συνολικά 58529,21 ευρώ.

Με την υπ. Αριθμ...../20-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού ύψους ευρώ 32291,98 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ύψους 16145,99 ευρώ, πλέον διαφοράς ποσού που επεστράφη αδικαιολόγητα ύψους 32291,98 ευρώ, ήτοι συνολικά ποσού 80729,95 ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκε η με αριθμό/24.10.2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ορθής τήρησης βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2017, σύμφωνα με τις διατάξεις, των Ν. 4172/2013, Ν. 4987/2022, Ν. 2859/2000, Ν. 4308/2014, Ν. 4093/2012, Ν. 4223/2013 και της Δ. ΟΡΓ. Α' 1065199 ΕΞ 2022/22.07.2022 Απόφασης του Διοικητού ΑΑΔΕ.

Η εν λόγω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2023/29.09.2023 Εγγράφου-Δελτίου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Σύμφωνα με το παραπάνω Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ελεγχόμενη οντότητα ΚΛΠ. με έδρα Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ -ΑΦΜ:....., διαπιστώθηκε, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν 4308/2014 και Ν 4987/2022, ότι η ανωτέρω οντότητα, στο φορολογικό έτος 2017, εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 134549,90 πλέον Φ.ΠΑ 32291,986 ήτοι συνολικής αξίας 166.841,88€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του Ν 4308/2014, των άρθρων 55Α και 66 του Ν 4987/2022 (Κ.Φ.Δ) και του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν 4987/2022(Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύουν σήμερα, το οποίο και έλαβε η ΙΚΕ ΑΦΜ, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες καταστάσεις πελατών -προμηθευτών του έτους 2017.

Το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο, όπως προέκυψε από το Πόρισμα ελέγχου της από 26-09-2023 συνταχθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου για την, βάσει των διατάξεων του Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π) και Ν 4987/2022(Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ , κρίθηκε ως εικονικό για συναλλανές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων : 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν 4308/2014(Ε.Λ.Π) και των άρθρων 55Α και 66 παρ. 5 του Ν 4987/2022(Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν 4337/2015 όπως ισχύουν.

Την αξία του παραπάνω εικονικού φορολογικού στοιχείων η προσφεύγουσα είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, αξία η οποία δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, καθώς δεν αφορούσε πραγματική συναλλαγή και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στο φορολογητέο της εισόδημα και αφαιρέθηκε από τις φορολογητέες εισροές οδηγώντας σε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της χρήσης.

Από τον έλεγχο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, η με αρ. πρωτ./24-10-2023 ΕΞ 2023 ΕΜΠ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, με συνημμένη τη με αρ...../24-10-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της διαχ.περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και στη συνέχεια απεστάλη με συστημένη επιστολή η με αρ. πρωτ./ΕΜΠ/25-10-2023 Πρόσκληση άρθρου 14 Ν 4987/2022(Κ.Φ.Δ.) με την οποία ζητείτο να προσκομιστούν εντός πέντε (5) ημερών, αντίγραφα των υποβληθεισών δηλώσεων Εισοδήματος -Φ.Π.Α - των Συγκεντρωτικών καταστάσεων Πελατών -Προμηθευτών καθώς και τα λογιστικά αρχεία και παραστατικά ελέγχου του φορ. έτους 2017.

Περαιτέρω, κοινοποιήθηκε διά επίδοσης στην προσφεύγουσα την 28.11.2023, στα γραφεία του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σχετικής εκθέσεως επίδοσης, διά μέσω του εξουσιοδοτημένου προς τούτο λογιστή της, Θεόδωρου Κατωπόδη, το με αριθμό/27.11.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου άρθρων 28 και 62 ν. 4987/2022 μαζί με τους συνημμένους σε αυτό Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων και προστίμων.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ./14.12.2023 υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, επί του οποίου προέβαλε ως επί το πλείστον, ως αντιρρήσεις, τους λόγους που προβάλλει, ως λόγους ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, διά της παρούσης.

Ακολούθως και κατόπιν λήψεως υπόψιν και νόμιμης αντίκρουσης των ισχυρισμών της προσφεύγουσας επί του υπομνήματος της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου, εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες, ενώπιον Σας, διά της παρούσης, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η ελεγχόμενη οντότητα IKE -ΑΦΜ , όπως προαναφέρθηκε, έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο Καθαρής Αξίας 134.549,90€ πλέον Φ.Π.Α. 32.291,98€, για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές, από την οντότητα Ι.Κ.Ε, και ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία /βιβλία, με την προσθήκη της καθαρής αξίας 134.549,90€ του ανωτέρω ληφθέντος εικονικού στο σύνολο του φορολογικού στοιχείου ως λογιστική διαφορά.

Επίσης σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 όπως αυτές προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, αλλά μετά την αφαίρεση της καθαρής αξίας 134.549,90€ του ληφθέντος εικονικού στο σύνολο του φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της οντότητας Ι.Κ.Ε -ΑΦΜ και την αφαίρεση του αναλογούντος επί της παραπάνω καθαρής αξίας Φ.Π.Α. ποσού 32.291,98€. Επίσης το εν λόγω ποσό καταλογίστηκε και ως ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη :

1. Ελλιπή/πλημμελή αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου
2. Έλλειψη πραγματικής και νομικής βάσης της αποδιδόμενης παράβασης. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές με νόμιμα θεωρημένα φορολογικά στοιχεία. Υπήρχε καλοπιστία της ίδιας.
3. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των περί εικονικών φορολογικών στοιχείων διατάξεων, κατ' επίκληση της απόφασης υπ' αρ. 984/2020 του ΣτΕ. Έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί ενδοομιλικών συναλλαγών ως ειδικές.
4. Αβασιμότητα της αμφισβήτησης της εξόφλησης των τιμολογίων.
5. Παράνομος και αβάσιμος καταλογισμός δύο φορές του ποσού των 32.291,18 ευρώ με την υπ' αρ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου.

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

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

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

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των

αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

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

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

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

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

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

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣτΕ 1404/2015**:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την **ΣτΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

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

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

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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, στην παρ. 2 περ. β του άρθρου 11 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή της υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
- β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που

διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 58Α παρ.2 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, εν προκειμένω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2023/29.09.2023 Δελτίο Πληροφοριών απέστειλε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής την από 26/09/2023 έκθεση ελέγχου που αφορούσε την επιχείρηση με έδρα Ν .ΑΤΤΙΚΗΣ -ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε, ότι η ανωτέρω οντότητα, στο φορολογικό έτος 2017, εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 134.549,900 πλέον Φ.ΠΑ 32.291,986 ήτοι συνολικής αξίας 166.841,88€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του Ν 4308/2014, των άρθρων 55Α και 66 του Ν 4987/2022 (Κ.Φ.Δ) και του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν 4987/2022(Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύουν σήμερα, το οποίο και έλαβε η προσφεύγουσα, ΙΚΕ ΑΦΜ, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες καταστάσεις πελατών -προμηθευτών του έτους 2017.

Το παραπάνω φορολογικό στοιχεία κρίθηκε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ως εικονικό, υπό την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών, διότι η εκδότρια οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα, για τους κάτωθι λόγους:

1. Από τον έλεγχο στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ (ΤΑΧΙΣ -ΕΛΕΝΧΙΣ) προέκυψε ότι για τα υπό κρίση εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, δεν βρέθηκαν καταχωρημένες δηλώσεις με καταστάσεις συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 Ν1882/90 από τις ανωτέρω αντισυμβαλλόμενες εταιρείες.

2. Η προμηθεύτρια οντότητα δεν είχε δηλώσει άτομα προς απασχόληση από την έναρξη των εργασιών της μέχρι και τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ενώ

ταυτόχρονα στερούνται και Αριθμό Μητρώου Εργοδότη (ΑΜΕ).

3. Δεν προέκυψαν έξοδα που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την έκδοση των ανωτέρω Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών από την οντότητα, για δε τις χρήσεις από 2018 έως και σήμερα , όπως προκύπτει από τις ΜΥΦ και αναλυτικά ισοζύγια τα έξοδα της είναι μόνο παραστατικά που αναφέρονται σε λογιστικές υπηρεσίες .

4. Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της ανωτέρω εκδότριας, προκύπτει ότι υφίσταται μόνο ένας τραπεζικός στη, ο οποίος δεν παρουσίαζε καμία κίνηση και εμφάνιζε μηδενικό υπόλοιπο.

5. Τα εν λόγω τιμολόγια δεν προκύπτει να έχουν εξοφληθεί καθόσον δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά δικαιολογητικά εξόφλησης αυτών, γεγονός που ενισχύεται και από το χρηματικό υπόλοιπο που παρουσίαζαν οι καρτέλες των αντίστοιχων συναλλασσόμενων -πελατών, καθώς και τα ισοζύγια των συγκεκριμένων φορολογικών χρήσεων, αλλά και από το γεγονός ότι η ελεγχόμενη οντότητα εκδότης των φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία Ι.Κ.Ε. -ΑΦΜ, σύμφωνα με την άρση του τραπεζικού απορρήτου, δεν διέθετε σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα τραπεζικό λογαριασμό όψεως.

6. Πέραν των ανωτέρω από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής δεν κατέστη δυνατόν να βρεθεί ο φερόμενος ως νόμιμος εκπρόσωπος -διαχειριστής της Ι.Κ.Ε. -ΑΦΜ, για το χρονικό διάστημα από 28-07-2017 έως και 13-04-2023 , ΑΦΜ

Από έρευνες των Ελληνικών Αρχών (ΕΑΛΣ/Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας) και τα σχετικά έγγραφα που αυτές απέστειλαν στους ελέγχοντες υπαλλήλους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. όπως αναλυτικά περιγράφονται στην ανωτέρω έκθεση, προέκυψε ότι ο, ήταν ανύπαρκτο φυσικό πρόσωπο με πλαστή άδεια παραμονής και και πλαστό διαβατήριο που έλαβε ΑΦΜ χρησιμοποιώντας το πλαστό διαβατήριο.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην χρήση 2017 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 1 εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 134.549,900 πλέον Φ.ΠΑ 32.291,986 ήτοι συνολικής αξίας 166.841,88€,

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και λαμβάνοντας υπόψη τα ήδη διαπιστωθέντα από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τις κάτωθι διαπιστώσεις:

1. Το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο καταχωρήθηκε στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία και συμπεριλήφθηκε στις Καταστάσεις Εξόδων του Φορ. έτους 2017 της ελεγχόμενης οντότητας ΙΚΕ, ενώ όπως προέκυψε από τις καρτέλες /αναλυτικά καθολικά των ετών 2017-2018-2019-2020 που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και αφορούν συναλλαγές της ελεγχόμενης με την προμηθεύτρια Ι.Κ.Ε.- ΑΦΜ η ελεγχόμενη δεν είχε προβεί σε εξόφληση του μέχρι και την 30-12-2018, ενώ την 31-12-2018 με συμψηφιστικές εγγραφές ύψους 130.709,45€ και 2.178,95€ (πρόκειται για συμψηφισμό με το ισόποσο χρεωστικό υπόλοιπο του πελάτη της ελεγχόμενης Ι.Κ.Ε. -ΑΦΜ σύμφωνα με την προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη), το οφειλόμενο υπόλοιπο του λογαριασμού του προμηθευτού

μειώθηκε σε 33.953,486, χωρίς όμως στον έλεγχο να προσκομισθούν τα σχετικά δικαιολογητικά των εν λόγω συμψηφιστικών εγγραφών.

Η εξόφληση του ανωτέρω υπολοίπου εκ 33.953,48€ ολοκληρώθηκε την 31-12-2020 με καταβολές της ελεγχόμενης μέσω της τράπεζας - με αναγραφόμενη αιτιολογία Ι.Κ.Ε, ενώ όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 26-09-2023 συνταχθείσα έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.ΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η ανωτέρω εταιρία διέθετε μόνο ένα τραπεζικό λογαριασμό στη , ο οποίος δεν παρουσίαζε καμμία κίνηση και εμφάνιζε μηδενικό υπόλοιπο.

2. Η αναγραφόμενη αιτιολογία επί του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου «..... ποσού 112.795,34€» πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 32.291,98€ είναι γενική και δεν φέρει αναλυτική περιγραφή του είδους των υπηρεσιών -εργασιών που παρασχέθηκαν και της χρονικής περιόδου που αυτές αφορούν , ενώ δεν προσκομίσθηκε σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό από τον οποίο να προκύπτουν οι ανατεθείσες εργασίες από την πελάτη ΑΦΜ στην προμηθεύτρια -εκδότη του φορολογικού στοιχείου Ι.Κ.Ε. -ΑΦΜ, ούτε κι από τον έλεγχο στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ (TAXIS -ELENXIS) προέκυψε να έχουν κατατεθεί καταστάσεις συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 Ν1882/90 μεταξύ των δυο εταιρειών, έκρινε πως ο ληφθέν κατά τη χρήση 2017 τιμολόγιο (ΣΕΙΡΑ Μ ΑΡ. /31-07-2017) από την επιχείρησηΙ.Κ.Ε. -ΑΦΜ, καθαρής αξίας 134549,90 € πλέον Φ.Π.Α. 32291,98 €, είναι εικονικό κατά το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα το ανωτέρω τιμολόγιο αξιολογήθηκε ως εικονικό καθώς περιγράφει πραγματικές συναλλαγές, για τις οποίες είχε δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα. Ισχυρίζεται ότι πρόκειται για εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι η ίδια διατελούσε σε καλή πίστη καθώς δεν θα μπορούσε με κανέναν τρόπο να γνωρίζει ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν μη υπαρκτό συναλλακτικό πρόσωπο. Επικαλείται επιπλέον, έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα καταχώρησε το ληφθέν τιμολόγιο στα τηρηθέντα βιβλία της και στην φορολογία εισοδήματος για την χρήση 2017 ενώ διενεργήθηκε ανάλογη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει αποδείξεις είσπραξης/παραστατικά εξόφλησης και δεν αποδεικνύει την εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου.

Επειδή, επιπρόσθετα, όπως προκύπτει και από την Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η εταιρεία -ΑΦΜ δεν ήταν σε συναλλακτική θέση όπως διενεργήσει τις τιμολογούμενες εργασίες καθόσον δεν υπήρχαν εισροές υλικών και εργασίας για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί εφαρμογής των διατάξεων για ενδοομιλιές συναλλαγές με βάση τις 984/2020 και της όμοιας 985/2020 απόφασης του ΣτΕ προβάλλεται αλυσιτελώς διότι στην υπο κρίση προσφυγή: α) δεν υφίστανται διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ

συνδεδεμένων επιχειρήσεων και β) αμφισβητείται όχι μόνο το ύψος της συναλλαγής, αλλά πρώτα από όλα η πραγματοποίησή της από την εκδότρια του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, λόγω της μη προσκόμισης ικανών αποδεικτικών στοιχείων, με αποτέλεσμα την κρίση του εν λόγω στοιχείου ως εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν 4987/2022 (Κ.ΦΑ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν 4308/2014 και Ν 4172/2013.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί διπλού καταλογισμού του ποσού του ΦΠΑ ύψους 32291,18 ευρώ, είναι αβάσιμος και προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς το εν λόγω ποσό είχε επιστραφεί στην προσφεύγουσα κατόπιν σχετικής υποβληθείσας εκ μέρους της αίτησης επιστροφής (υπ' αρ./25.09.2017), σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Ως εκ τούτου, διά της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, ορθώς καταλογίστηκε ως αχρεωστήτως καταβληθέν, αφενός και, αφετέρου ως χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α, κατόπιν αναμόρφωσης των φορολογητέων εισροών της.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο εξόφλησης/τεκμηρίωσης της εν λόγω συναλλαγής, τα ληφθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνουν την πραγματοποίησή της.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών τεκμηριώνεται πλήρως από την από τις 20/12/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, οπότε και προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας, η έκδοση του επίμαχου εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια του στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά την οποία η συναλλαγή ήταν εικονική στο σύνολό της. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα,

που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη του επίδικου στοιχείου, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκε η φερόμενη ως συντελεσθείσα συναλλαγή από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι η επίμαχη συναλλαγή ήταν εικονική και ουδέποτε πραγματοποιήθηκε από τον εκδότη του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, δεδομένης της εικονικότητας του τιμολογίου και βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον η προσφεύγουσα δεν έλαβε νόμιμο τιμολόγιο αλλά τιμολόγιο εικονικό κατά το σύνολο της συναλλαγής, ο σχετικός ισχυρισμός της αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/12/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της Μ.ΙΚΕ ΑΦΜ και την **επικύρωση** των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ – υπ. αριθμ/20-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Διαφορά φόρου	39019,47 €
Πρόστιμο του άρθ. 58 του ΚΦΔ	19509,74 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	58529,21 €

ΦΠΑ – υπ. αριθμ. /20-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	32291,98 €
Πρόστιμο του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	16145,99 €
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	32291,98 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	80729,95 €
----------------------------	-------------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

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.