



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1105

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθμ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και γ) της με

αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4978/2022 (ΚΦΔ) και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.588,97 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 3.294,49 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 553,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.436,87 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 8.160,54 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 4.080,27 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.240,81 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **250,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ν.4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμ. πρωτ. πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4978/2022 (ΚΦΔ) και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω Ελεγκτικού Κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο η ατομική επιχείρηση

της προσφεύγουσας κατά τη χρήση 2017 ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση εβδομήντα έξι (76) φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 34.002,43 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 8.160,54 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 42.162,97 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 8, 11 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ).

Στη συνέχεια, εκδόθηκε από το 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η με αριθμ. πρωτ. Γνωστοποίηση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, η οποία αναρτήθηκε στις στην εφαρμογή e-κοινοποίηση του taxisnet, με συνημμένη την ως άνω εντολή ελέγχου. Περαιτέρω, αναρτήθηκε στην εφαρμογή e-κοινοποίηση του taxisnet η με αριθμ. πρωτ. Πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2017. Η κοινοποίηση των ως άνω συντελέστηκε την ίδια μέρα, ήτοι στις, με την ανάγνωση από την προσφεύγουσα των ηλεκτρονικών μηνυμάτων. Αν και παρήλθε το οριζόμενο διάστημα των πέντε ημερών από τη συντέλεση της κοινοποίησης η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σχετικά και δεν έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου, καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Συνεπώς ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα ανωτέρω, ήτοι τη συναλλακτική θέση της αντισυμβαλλόμενης με την προσφεύγουσα επιχείρησης, σύμφωνα με τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθώς και τη μη προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2017, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί από την ως άνω επιχείρηση προς την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας έχουν εκδοθεί για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και ως εκ τούτου είναι εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του ν.4987/2022, φορολογικά στοιχεία. Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής οι με αριθμ. και προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση στο σύνολό τους, άλλως εν μέρει, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντάς τους παρακάτω λόγους:

- Αοριστία εκθέσεων ελέγχου. Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες πρωτίστως λόγω αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου στις οποίες ερείδονται, καθώς δεν αναφέρονται σε αυτές ο αριθμός, η ημερομηνία εκδόσεως, η καθαρή αξία καθενός φορολογικού στοιχείου και το αντικείμενο κάθε συναλλαγής, με αποτέλεσμα οι εκθέσεις ελέγχου να καθίστανται αόριστες.

- Άρνηση εικονικότητας συναλλαγών και ένσταση καλοπιστίας. Πιο αναλυτικά:

1. Άπασες οι συναλλαγές οι οποίες απεικονίζονται στα παραστατικά, τα οποία οι ελεγκτές χαρακτήρισαν ως εικονικά, πράγματι διενεργήθηκαν, καθώς μέσω αυτών παρελάμβανε τις απαραίτητες πρώτες ύλες της επιχείρησης της, ήτοι κλωστές, υφάσματα, τρέσες, κορδόνια κλπ.

2. Τα εμπορεύματα της τα παρέδιδε η αντισυμβαλλομένη εταιρεία στην έδρα της επιχείρησης της Κατά τα συναλλακτικά ήθη, η ίδια δεν εδύνατο να γνωρίζει εάν ο εκάστοτε υπάλληλος

της που της παρέδιδε τα εμπορεύματα, ήταν δηλωμένος από εκείνη στο ΙΚΑ και μάλιστα ως οδηγός ή ως άλλη ειδικότητα.

3. Η ίδια δε γνώριζε ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει την εικονικότητα των παραστατικών της αντισυμβαλλομένης της, καθώς όλως καλόπιστα ενεργώντας, με αυτά τα συνοδευτικά παραστατικά παρέλάμβανε τα εμπορεύματα, κατέβαλε το τίμημα των εμπορευμάτων - άλλοτε αμέσως τοις μετρητοίς και άλλοτε επί πιστώσει με την επόμενη παραλαβή - και ακολούθως καταχωρούσε τα παραστατικά νομίμως στα φορολογικά της βιβλία.

4. Όλα τα ανωτέρω επιβεβαιώνει και ο εργαζόμενος στην επιχείρηση της με την από υπεύθυνη δήλωσή του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4987/2022:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου

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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 ορίζονται τα εξής:

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

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015)

Επειδή, εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς, σύμφωνα με την από οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4978/2022 (ΚΦΔ) του 4ου ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής και την επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου στο με

αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η επιχείρηση εξέδιδε κατά σύστημα εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα στη χρήση 2017 εξέδωσε εξακόσια είκοσι έξι (626) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 396.166,93 ευρώ. Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση στη χρήση 2017, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

- Από την έρευνα που πραγματοποίησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπου εμπλέκονται επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η Οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα, εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις.
- Η εκδότρια επιχείρηση έλαβε στη χρήση 2016 δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.860,00 ευρώ έκδοσης και πενήντα φορολογικά (50) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.308.577,37 ευρώ έκδοσης, τα οποία έχουν κριθεί εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.
- Η εκδότρια επιχείρηση «.....» δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της, όπως και οι λοιπές εκδότριες οντότητες του κυκλώματος για τις οποίες ούτε και οι νόμιμοι εκπρόσωποί τους εντοπίστηκαν στις δηλωθείσες διευθύνσεις κατοικίας τους.
- Ανυπαρξία προσωπικού της εκδότριας επιχείρησης, καθώς από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχόλησε ως εργαζόμενους δύο υπαλλήλους για τα έτη 2015 και 2016 με ειδικότητα υπάλληλοι γραφείου. Επομένως δεν απασχόλησε προσωπικό για το έτος 2017, το οποίο θα ήταν απαραίτητο σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία, όπως οδηγοί αυτοκινήτων και τεχνικό προσωπικό απαραίτητοι για την πραγματοποίηση των εργασιών.
- Ανυπαρξία αγορών – αναντιστοιχία αγορών πωλήσεων της εκδότριας επιχείρησης, καθώς από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε η ίδια αλλά και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων που τη δήλωσαν τον ελεγχόμενο ως πελάτη και προμηθευτή προέκυψε ότι στη χρήση 2017 έχει εκδώσει 626 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 396.166,93 ευρώ, έχει λάβει 129 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής 25.766,85 ευρώ, ενώ δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και δεν έχει προβεί σε καμία εισαγωγή από τρίτη χώρα. Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ουσιαστική ανυπαρξία αγορών σε σχέση με τον όγκο και την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2017.
- Μη διάθεση των λογιστικών αρχείων της εκδότριας επιχείρησης στον έλεγχο, καθώς ο έλεγχος την αναζήτησε στην έδρα της χωρίς αυτή να εντοπιστεί, και στην συνέχεια αναζήτησε τον διαχειριστή,

πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο οικία του στην οδό και επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αριθμ. πρόσκληση για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων, στην οποία ο ανωτέρω δεν ανταποκρίθηκε.

- Η εκδότρια επιχείρηση έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την άσκηση ποικίλων δραστηριοτήτων, χαρακτηριστικό των εικονικών οντοτήτων, που καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα ετερόκλητων δραστηριοτήτων.

Συνεπώς η φορολογική αρχή, κατόπιν συνολικής εκτίμησης των παραπάνω δεδομένων, διαπίστωσε ότι η επιχείρηση με την επωνυμία δεν ήταν σε συναλλακτική θέση να διενεργήσει τις φερόμενες πωλήσεις και συνεπώς το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στη χρήση 2017 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση ήταν και η επιχείρηση της προσφεύγουσας Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τις συγκεντρικές καταστάσεις ΜΥΦ της χρήσης 2017, η προσφεύγουσα δήλωσε τη λήψη από την επιχείρηση εβδομήντα έξι (76) τιμολογίων, καθαρής αξίας 34.002,43 ευρώ, σε συμφωνία με την δήλωση της συμβαλλόμενης ΑΕ, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2017						
ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΕΙΔΟΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΛΗΘΟΣ
3			ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	15.001,50	3.600,32	30
6			ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	5.000,30	1.200,07	11
9			ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	14.000,63	3.360,15	35
ΣΥΝΟΛΟ				34.002,43	8.160,54	76

Επειδή στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, το αρμόδιο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση του taxisnet, την υπ' αριθμ. πρωτ. κοινοποίηση εντολής και γνωστοποίηση δυνατότητας εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, καθώς και τη με αριθμ. πρωτ. Πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2017. Στην ανωτέρω πρόσκληση η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε, ως όφειλε, και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4987/2022.

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 2987/2022 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν. 2987/2022 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, περαιτέρω ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση, μαζί με τις προσωρινές πράξεις, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της και να προσκομίσει οποιοδήποτε τυχόν σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την εκδότρια των εικονικών στοιχείων εταιρεία επιχείρησηέτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει τη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Με βάση τα ανωτέρω ο Προϊστάμενος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προέβη στη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα, στον οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβληθείσα ενδικοφανή της προσφυγή αορίστως αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών, καθώς, ως έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκόμισε κανένα

αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών και να είναι ικανό να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου (αποδεικτικά εξόφλησης των τιμολογίων μέσω πιστωτικού ιδρύματος, ιδιωτικά συμφωνητικά κατατεθειμένα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κτλ).

Επειδή η προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση κατά το άρθρο 8 του ν. 1599/1986 του εργαζόμενου στην επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν αποτελεί παραδεκτό αποδεικτικό μέσο ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013:

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

Επειδή με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α΄) της ΓΓΔΕ, με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013” διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«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:

.....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου

εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

.....

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.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα “Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό”:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστεως 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.».

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

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:

«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 πραγματοποιήσει 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, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη, ωστόσο, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010), καθώς 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 προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι 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 με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές, ούτε προσκόμισε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, ήτοι ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής της επιχείρησής στο φορολογικό έτος 2017 εκδόσεως, δεν αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του

4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση των με αριθμ. προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	7,40	7,40	7,40	
	της συζύγου	0,10	27.548,27	27.548,27	27.548,17
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		6.588,97	6.588,97	6.588,97
Προκαταβολή φόρου					
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.294,49	3.294,49	3.294,49
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			553,41	553,41	553,41
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		650,00	11.086,87	11.086,87	10.436,87

• Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	55.875,91	55.875,91	55.875,91	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	47.365,18	13.362,75	13.362,75	34.002,43
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	13.410,22	13.410,22	13.410,22	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	13.727,83	5.567,29	5.567,29	8.160,54
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	317,61	317,61	317,61	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		8.160,54	8.160,54	8.160,54

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		4.080,27	4.080,27	4.080,27
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		12.240,81	12.240,81	12.240,81
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	317,61	317,61	317,61	
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

- Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.: **250,00 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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