



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2024

Αριθ.απόφασης 1551

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Τκ 104 40 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213.1604509

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. 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 ΑΑΔΕ» (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 υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2024** ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, δ/ση επαγγελματικής έδρας, επί της οδού, τκ ΑΘΗΝΑ, κατά, (1) της υπ' αριθμ. /2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, (2) της υπ' αριθμ. /2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, (3) της υπ' αριθμ. /2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, (4) της υπ' αριθμ. /2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, (5) της υπ' αριθμ. /2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 και (6) της υπ' αριθμ. /2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2019 -

31/12/2019 του Προϊσταμένου του **ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)** καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2024** ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./**14.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2017**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **95.196,44€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **47.598,22€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **21.304,61€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **164.099,27€**.

-Με την υπ' αριθμ./**14.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2108**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **132.634,55€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **66.317,28€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **28.225,52€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **227.177,35€**.

-Με την υπ' αριθμ./**14.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2019**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **99.769,43€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **49.884,72€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **20.792,67€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **170.446,82€**.

-Με την υπ' αριθμ./**14.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) της **φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **36.138,77€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58^A του Κ.Φ.Δ. ποσού **18.069,39€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **54.208,16€**.

-Με την υπ' αριθμ./**14.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) της **φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **70.950,65€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58^A του Κ.Φ.Δ. ποσού **35.475,33€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **106.425,98€**.

-Με την υπ' αριθμ./14.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) της φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 53.210,37€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58^A του Κ.Φ.Δ. ποσού 26.605,19€, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή 79.815,56€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις από 14/12/2023, εκθέσεις μερικού ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. & ν.4987/2022 Κ.Φ.Δ.), οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθμ./13.03.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), στα ανωτέρω φορολογικά αντικείμενα και αφορούν την περίοδο από 01/01/2017 - 31/12/2019, ύστερα από το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2023/30.01.2023 πληροφοριακό δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα.

Επειδή ήδη ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η ασηκωθείσα ενδικοφανής προσφυγή του και να εξαφανισθούν άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να του επιστραφεί εντόκως από της καταβολής του κάθε ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει εκουσίως ή αναγκαστικώς, προβάλλοντας συνοπτικά τους κάτωθι λόγους:

- (1) Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου ως προς τη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικώς, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη-καλή πίστη του προσφεύγοντα κατά την διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών-Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση των ποσών των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστέων δαπανών στη φορολογία εισοδήματος και των εκπεστέων εισροών αυτών ως εκπεστέου από τον Φ.Π.Α. εκροών.
- (2) Παραβίαση των αρχών της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της απαγόρευσης της αντιφατικής συμπεριφοράς.
- (3) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν ανατιπολόγητης «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων προερχομένων από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών.
- (4) Παράνομη κι εσφαλμένη ενεργοποίηση της διατάξεως του άρθρου 32 ΚΦΕ και κατ' επέκταση προσδιορισμός εισοδήματος λόγω φερόμενης πραγματοποιήσεως δαπάνης, που ουδόλως συνιστά τέτοια.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 (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. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των

φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι,

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4987/2022 (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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι,

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: [...], β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι,

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: [...]

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.[...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5, 7 και 10 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 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. [...]

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 [...]

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 σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

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

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, [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι,

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση. [...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση του ΣτΕ 2056/1994, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου μπορεί να λαμβάνεται υπ` όψη και έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφ` όσον, πάντως, η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του ΣτΕ 506/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως (άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ΚΔΔ), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ΚΔΔ τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων (ΣΤΕ 2984, 1402/2011, 1773/2010, 2091, 1732-3, 496/2009, 1644, 2842/2007, πρβλ. ΣΤΕ 883/2002, 2317-8/2001) [...] ».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του ΣτΕ 875/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] εκείνος που αποδέχεται πλαστά ή εικονικά τιμολόγια με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σ' αυτά, υποχρεούται να αποδώσει ο ίδιος το φόρο αυτό στο Δημόσιο, εφόσον δεν τον έχει αποδώσει ο εκδότης των εν λόγω στοιχείων (ΣΕ 70/2011 7μελ., 3292/2007 7μελ., κ.α.). Εξάλλου, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι πλαστό ή εικονικό, όταν, μάλιστα, δεν αμφισβητείται, αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣΕ 881/2002, 1295/99».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του ΣΤΕ 116/2013, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του ΣΤΕ 1404/2015, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] 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, σύμφωνα με την Απόφαση του ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1210/6.9.2013 εγκύκλιο, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών,

πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

«[...] Κατά ρητή διατύπωση του δευτέρου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο[...].».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1249/21.11.2013** εγκύκλιο, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν.4174/2013», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

«[...] από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013) και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει το πρώτον στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1071/31.3.2015** εγκύκλιο, 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», έγινε δεκτό ότι,

«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 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».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/4.7.2016** εγκύκλιο, 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», έγινε δεκτό ότι,

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1156/9.5.1997 εγκύκλιο, κατά το μέρος που αφορά διευκρινίσεις, σχετικά με το ειδικό πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 48 του ν 1642/1986, όπως αντικαταστάθηκε και ίσχυε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 21 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι,

«Τονίζεται επίσης ότι, η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος, ενώ ο εκδότης των στοιχείων αυτών οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο τον αναγραφόμενο σ' αυτά Φ.Π.Α.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι ο προσφεύγων, ο οποίος κατά την ελεγχόμενη περίοδο άσκησε ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών «.....», έλαβε φορολογικά στοιχεία από το νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «.....Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ., που αφορούν ποσότητες χρυσού και ασημιού και τα οποία κρίθηκε ότι είναι εικονικά στο σύνολο τους και εκδοθέντα από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία ήταν ανίκανη να εκτελέσει τις υπό κρίση συναλλαγές, αναλυτικά ως κάτωθι,

Φορολογικό έτος 2017

Έλαβε οκτώ (08) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 150.578,23€ πλέον Φ.Π.Α. 36.138,77€,

Φορολογικό έτος 2018

Έλαβε εννέα (09) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 295.627,70€ πλέον Φ.Π.Α. 70.950,65€,

Φορολογικό έτος 2019

Έλαβε έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 221.709,85€ πλέον Φ.Π.Α. 53.210,37€.

Η ανωτέρω κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, προέκυψε, κατόπιν διενεργηθέντων ελεγκτικών επαληθεύσεων και προηγούμενων ελέγχων από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής, σύμφωνα με το σύνολο των οποίων το νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «.....Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ., όπως

προκύπτει από τις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου, χαρακτηρίστηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήταν μεν φορολογικά υπαρκτή αλλά ήταν δε συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς τους λήπτες των εκδοθέντων από αυτήν φορολογικών στοιχείων και συνεπώς το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω στοιχείων αφαιρέθηκε ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπρόσθετα, αφαιρέθηκε από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, το σύνολο του φόρου εισροών της αξίας των ανωτέρω στοιχείων, καθόσον, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου διότι έλαβε τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή ακολούθως στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, περαιτέρω ότι,
Φορολογικό έτος 2017

-Μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ποσού **6.641,97€**,
-Μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες μισθοδοσίας, ποσού **17.339,83€**,
-Προσαύξηση περιουσίας, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, ποσού **52.334,17€**.

Φορολογικό έτος 2018

-Δαπάνη, κατά στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4172/2013, ποσού **30.000,00€**.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τον πρώτο από αυτόν λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται, ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου ως προς τη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικής, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη και καλή πίστη του κατά την διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών, καθώς και ότι, παράνομα και εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε τα ποσά των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστέες δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος και του φόρου των εισροών αυτών ως εκπεστέου από τον φόρο εκροών.

Το σύνολο των ανωτέρω όμως ισχυρισμών του προσφεύγοντα, κατά τον πρώτο από αυτόν λόγο προσφυγής, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι**, καθώς κατά την έννοια των ως άνω αναφερθέντων διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των 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 εν προκειμένω, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών, εκ μέρους αυτής, ελεγκτικών επαληθεύσεων, [όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται, στην σχετική έκθεση ελέγχου και στην σχετική έκθεση απόψεων και αναφέρονται στην παρούσα], διαπίστωσε βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα, ότι η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ., είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών τους, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, περαιτέρω δε και καθώς αποδείχθηκε η ανυπαρξία των υπό κρίση συναλλαγών, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων,

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις διαπιστώσεις της σχετικής έκθεσης ελέγχου και σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται η έκπτωση των δαπανών, οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα, και επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις ο υποκείμενος δεν δικαιούται να εκπέσει τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι πράξεις αυτές καθώς, η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου αυτού λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο.

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή επιπρόσθετα σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού κατά τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ.2 του ν.2859/2000, ώστε να προκύπτουν περαιτέρω υποχρεώσεις των αντισυμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1193/2002 και Δ. 1829/1124/2006 (ΦΕΚ 1851 Β΄) αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και την με αριθ. Δ. 47/24/2007 σχετική εγκύκλιο.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τον δεύτερο από αυτόν λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται, παραβίαση των αρχών της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της απαγόρευσης της αντιφατικής συμπεριφοράς.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, το σύνολο των ανωτέρω ισχυρισμών του προσφεύγοντα, κατά τον δεύτερο από αυτόν λόγο προσφυγής, βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και σε διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος, ο έλεγχος των οποίων εμπίπτει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των

Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 παρ. 2 και του άρθρου 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τον τρίτο από αυτόν λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται, παράνομο και εσφαλμένο χαρακτηρισμό ως δήθεν αναπιολόγητης «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων προερχομένων από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, προσκομίζοντας σχετικό πίνακα μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών που αφορά τον προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **505.967,63€**.

Επειδή κατόπιν διενέργειας πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό, διαπιστώθηκε ότι, το ανωτέρω κατ' επίκληση ποσό σε σύγκριση με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα κατά την **31/12/2016**, συνολικού ποσού **63.572,34€** αιτιολογεί τις πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα που χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση της περιουσίας του, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., συνολικού ποσού **52.334,17€**, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο και από τους συνεργάτες του και αφορούν το ελεγχόμενο **φορολογικό έτος 2017** και συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός εκ του προσφεύγοντα κατά τον τρίτο από αυτόν λόγο προσφυγής, **κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός**.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τον τέταρτο από αυτόν λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται, παράνομη και εσφαλμένη ενεργοποίηση της διατάξεως του άρθρου 32 του ΚΦΕ και κατ' επέκταση προσδιορισμός εισοδήματος λόγω φερόμενης πραγματοποιήσεως δαπάνης σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις ορίζεται ότι, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για επισκευή και συντήρηση κατοικίας δεν υπολογίζονται ως δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου. Αν όμως πρόκειται για προσθήκες, επεκτάσεις, τότε τίθεται θέμα δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου [ΠΟΛ.1076/2015].

Επειδή σύμφωνα με το σχετικό συμφωνητικό εργολαβίας αναφέρεται ότι, «*Η μηχανικός αναλαμβάνει [...] κατασκευαστικές και επισκευαστικές τμηματικές εργασίες (μονώσεις υπογείου, σκυροδετήσεις περιβάλλοντος χώρου – τοιχείων διαμόρφωσης και αυλών, επιχωματώσεις αυλών, κατασκευές τοιχοποιίας για το έργο [...])*», οι οποίες και αποτελούν προσθήκες ή/και επεκτάσεις και όχι επισκευή ή/και συντήρηση περιουσιακού στοιχείου και συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός εκ του προσφεύγοντα κατά τον τέταρτο από αυτόν λόγο προσφυγής, **απορρίπτεται ως αβάσιμος**, περαιτέρω δε ο κατ' επίκληση ισχυρισμός του προσφεύγοντα για διαθέσιμο υπόλοιπο του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη της ως ανωτέρω δαπάνης **κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός**.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων και τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **22/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς

προσφυγής του με ΑΦΜ, αναλυτικά ως κάτωθι,

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

(1) Την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2017, ως εξής,

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	95.196,44€	77.926,17€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	47.598,22€	38.963,09€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	21.304,61€	16.071,19€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	164.099,27€	132.960,45€

(2) Την επικύρωση της υπ' αριθμ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2018, ως εξής,

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	132.634,55€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	66.317,28€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	28.225,52€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	227.177,35€

(3) Την επικύρωση της υπ' αριθμ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2019, ως εξής,

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	99.769,43€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	49.884,72€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	20.792,67€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	170.446,82€

(4) Την επικύρωση της υπ' αριθμ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, ως εξής,

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	36.138,77€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	18.069,39€
Σύνολο φόρου για καταβολή	54.208,16€

(5) Την επικύρωση της υπ' αριθμ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, ως εξής,

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	70.950,65€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	35.475,33€
Σύνολο φόρου για καταβολή	106.425,98€

(6) Την επικύρωση της υπ' αριθμ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, ως εξής,

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	53.210,37€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	26.605,19€
Σύνολο φόρου για καταβολή	79.815,56€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.