



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19.05.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 999

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 Κ.Φ.Δ.,

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών την εκτροφή μοσχαριών πάχυνσης φόρος ποσού 3.554,61 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.777,31 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 77,16 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 5.409,08 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά του κέρδη (ύψους 11.792,53 €) ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας τριών (3) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ποσού 14.239,40 €, εικονικών ως προς τη συναλλαγή, εκδόσεως του, ΑΦΜ

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στον

προσφεύγοντα φόρος ποσού 1.852,80 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 926,40 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 461,37 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 3.240,57 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά του κέρδη (ύψους 11.792,53 €) ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας δύο (2) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ποσού 8.369,76 €, εικονικών ως προς τη συναλλαγή, εκδόσεως του, ΑΦΜ

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 7.465,21 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.732,61 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.711,75 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 12.909,57 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά του κέρδη (ύψους 10.107,76 €) ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας έξι (6) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ποσού 26.348,26 €, εικονικών ως προς τη συναλλαγή εκδόσεως του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 3.275,06 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 1.637,53 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 4.912,59 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 3.275,06 € τριών (3) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς τη συναλλαγή εκδόσεως του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.008,74 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 1.004,37 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 3.013,11 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 2.008,74 € δύο (2) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς τη συναλλαγή εκδόσεως του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 5.856,39 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 2.928,20 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 8.784,59 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 5.856,39 € έξι (6) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς τη συναλλαγή εκδόσεως του, ΑΦΜ

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν η με αριθ. υπόθεσης έκθεση Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία που εξέδωσε ο, ΑΦΜ κατά το φορολογικό έτος 2016 είναι εικονικά και το με αριθ. δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και η από έκθεση Ε.Λ.Π., σύμφωνα

με την οποία τα στοιχεία εξέδωσε ο, ΑΦΜ κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 είναι εικονικά (αριθ. εισερχ. πρωτ.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη σύννομος χαρακτηρισμός των συναλλαγών ως εικονικών από την φορολογική αρχή. Καλή πίστη του. Χωρίς τις συγκεκριμένες ζωοτροφές θα ήταν αδύνατη η λειτουργία της επιχείρησής του (πάχυνση μόσχων). Οι συναλλαγές εξοφλήθηκαν με τραπεζικά έγγραφα. Οι συναλλαγές θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη για πραγματικές συναλλαγές.

2) Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Αοριστία ελεγκτικών συμπερασμάτων.

3) Για το φορολογικό έτος 2016 εκδόθηκαν δύο πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κάτι το οποίο δεν είναι ορθό. Η κοινοποιηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν φέρει βέβαια χρονολογία σύνταξης από τον ελεγκτή, ούτε και ημερομηνία ελέγχου από τον Επόπτη και Υποδιευθυντή, ούτε ημερομηνία θεώρησης από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ..

4) Οι προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, αντίκεινται στην αρχή της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «5. ... *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. ... 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... 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 αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινωνικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 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 την απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 21ης Ιουνίου 2012 στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-80/11 και C-142/11: « ... 44 Επιπλέον, όπως συνάγεται από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, τα προδικαστικά ερωτήματα βασίζονται στην προκειμένη ότι, πρώτον, όπως προκύπτει από το αντίστοιχο τιμολόγιο, η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί δικαίωμα προς έκπτωση όντως διενεργήθηκε και, δεύτερον, ότι το εν λόγω τιμολόγιο περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται από την οδηγία 2006/112, οπότε πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η οδηγία αυτή για τη γένεση και την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Πρέπει, ειδικότερα, να σημειωθεί ότι στην απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου δεν γίνεται λόγος για δόλιες ενέργειες του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, όπως υποβολή ψευδών δηλώσεων ή έκδοση εικονικών τιμολογίων.

45 Υπό τις συνθήκες αυτές, η άσκηση του δικαιώματος του υποκείμενου στον φόρο προς έκπτωση μπορεί να αποκλειστεί μόνον βάσει της νομολογίας που προκύπτει από τις σκέψεις 56 έως 61 της προαναφερθείσας αποφάσεως Kittel και Recolta Recycling, κατά την οποία πρέπει να αποδεικνύεται, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο παρασχέθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη αυτή έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο.

46 Ειδικότερα, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ πρέπει, για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112, να λογισθεί ως μετέχων στην απάτη αυτή και δε ανεξαρτήτως του ζητήματος αν ωφελείται ή όχι από τη μεταπώληση των αγαθών ή από τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων τις οποίες διενεργεί σε μεταγενέστερο στάδιο (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 56).

47 Αντιθέτως, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται στην λόγω οδηγία, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 37 έως 40 της παρούσας αποφάσεως, η επιβολή κυρώσεως, και ειδικότερα η άρνηση της αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην

αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσες αποφάσεις Optigen κ.λπ., σκέψεις 52 και 55, καθώς και Kittel και Recolta Recycling, σκέψεις 45, 46 και 60).

48 Ειδικότερα, η θέσπιση συστήματος αντικειμενικής ευθύνης θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 11ης Μαΐου 2006, C 384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I 4191, σκέψη 32, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C 271/06, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I 771, σκέψη 23). ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **134/2016** γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ με θέμα την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισρών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, απόσπασμα της οποίας κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ.1097/2016** του Υπουργείου Οικονομικών: «...13. Από το πραγματικό του τεθέντος πρώτου ερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

14. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, ΟΛΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης,

ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

17. Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του επίμαχου ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη. ...

... 24. Σημειωτέον εν προκειμένω, ότι επί συναφών ερωτημάτων της διοικήσεως, τα οποία αφορούσαν έκπτωση δαπανών από το εισόδημα κατ' άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 και 22 του Ν. 4172/2013, έγιναν δεκτά τα εξής: (α) Με την υπ' αριθμ. **170/2014** γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήματος), ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου, (β) Με την υπ' αριθμ. 28/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Α' Τακτική Ολομέλεια), ότι λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Οι ως άνω γνωμοδοτήσεις έγιναν αρμοδίως αποδεκτές (ΠΟΛ. 1071/2015 και υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1 1168040 ΕΞ 2015/31-12-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) και οδηγήθηκαν στο πόρισμά τους με σκέψεις και αιτιολογίες ως οι ανωτέρω εκτιθέμενες στην παρούσα, μάλιστα δε στηρίχθηκαν σε νομολογιακά δεδομένα, τα οποία αφορούσαν την έκπτωση του ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση των ερωτημάτων που πραγματεύεται η παρούσα.

25. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: Α. Στο πρώτο ερώτημα, κατά πλειοψηφία, 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 τον ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **170/2.6.2014** γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ με θέμα «Έκπτωση δαπάνης ή μη στα ακαθάριστα έσοδα λήπτη εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου – Επιτρεπτή ή μη έκπτωση δαπάνης λόγω εικονικού χαρακτήρισμού της γενόμενης συναλλαγής», απόσπασμα της οποίας κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ.1071/2015** του Υπουργείου Οικονομικών: « ... 2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω (κεφ. ΙΙ1Γ') παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣΤΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη). ... Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: 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, με το άρθρο 64 του 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο

διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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, όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μιν 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. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ ερειδόμενες στην με αρ. υπόθεσης έκθεση Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., εμπορικό αντιπρόσωπο που μεσολαβεί στην πώληση παρασκευασμένων ζωοτροφών για ζώα που εκτρέφονται σε αγροκτήματα τα εξής:

- Ουδέποτε απογράφηκε ως εργοδότης και ουδέποτε απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό όπως προέκυψε από τα υπ' αρ. πρωτ. και έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. ΒΕΡΟΙΑΣ,

- Από την έναρξη εργασιών του έως τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις ενδοκοινοτικών συναλλαγών (LISTING),

- Ουδέποτε τήρησε λογαριασμό σε τραπεζικό ίδρυμα που δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κάτι που είναι απαραίτητο για τη διενέργεια συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών, όπως προέκυψε από τον υπ' αρ. ΕΜΠ αίτημα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στο "Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών",

- Δε δραστηριοποιήθηκε ποτέ στο χώρο που δήλωσε ως έδρα ή σε άλλο χώρο,

- Εξέδωσε Τιμολόγια Δελτία Αποστολής για τις υποτιθέμενες «πωλήσεις» του, τα οποία: **α)** αναφέρουν ως τόπο έναρξης αποστολής τη Βουλγαρία όταν η έδρα της επιχείρησής του βρίσκεται στην Ελλάδα (Βέροια) χωρίς να αφορούν τριγωνικές συναλλαγές, **β)** αναγράφουν συναλλαγές αγαθών για τα οποία ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες αγορές από την ελεγχόμενη οντότητα.

- Δεν διαθέτει η ελεγχόμενη οντότητα κανένα μεταφορικό μέσο (ΦΙΧ) αλλά ούτε και δηλώθηκε από τρίτους αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης για μεταφορά αγαθών, μολονότι έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών για τα φορολογικά έτη 2016 - 2017 μεγάλος όγκος εμπορικών συναλλαγών της με άλλες επιχειρήσεις,

- Δεν είχε αγορές όπως αυτό προέκυψε από: α) το υπ. αρ. έγγραφο του τμήματος εφαρμογών τελωνειακών διαδικασιών της ΑΑΔΕ, β) το σύστημα VIES, γ) το υπ' αρ. με ημερομηνία, έγγραφο του τμήματος Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων σε απάντηση σχετικού αιτήματος που απηύθυνε στις αρχές της Βουλγαρίας η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για διοικητική συνδρομή όσον αφορά τη δραστηριότητα του

- Δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους και θαλάμους ψύξης που είναι απαραίτητοι για τη διακίνηση τέτοιων ειδών (σιτηρών, ηλιελαίου, κριθαριού, καλαμποκιού, ηλιάλευρου, κρέατος), σε τόσο μεγάλες ποσότητες και δεδομένου ότι δεν επρόκειτο για τριγωνικές συναλλαγές με παράδοση είτε απευθείας στον πελάτη είτε σε χώρο αποθήκευσης τρίτου (logistic).

Ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2016 έλαβε τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία από τον

α/α	Στοιχείο	Ημερομηνία	Είδος	Ποσότητα (kgr)	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)
1	783	18.04.2016	Καλαμπόκι	24.900	4.631,40	1.065,22
2	794	12.05.2016	Ηλιάλευρο	24.100	4.820,00	1.108,60
3	795	18.05.2016	Κριθάρι	25.200	4.788,00	1.101,24
Σύνολο έτους 2016					14.239,40	3.275,06

Σχετικά με την πληρωμή – εξόφληση των εν λόγω στοιχείων, προσκομίσθηκαν τρία φωτοαντίγραφα αποδείξεων είσπραξης του για την μεταβίβαση επιταγών της τράπεζας Πειραιώς εκδόσεως του αξίας 5.696,62 €, 5.921,66 € και 5.889,24 € αντίστοιχα, χωρίς να προσκομισθούν φωτοτυπίες των σωμάτων των επιταγών αυτών, και χωρίς να προκύπτει η πληρωμή αυτών στον αντισυμβαλλόμενο.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., με κύριο αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών από ουζερί, μεζεδοπωλείο, τσιπουράδικο, ζυθοπωλείο με παροχή σερβιρίσματος και ως δευτερεύουσα δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο σιτηρών, ζωοτροφών κ.λπ. τα εξής:

➤ Η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ δεν προέβη σε αγορές από το εσωτερικό και το εξωτερικό, και χαρακτηρίστηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για το σύνολο των συναλλαγών της με τον με ΑΦΜ όπως αυτό προέκυψε από σχετικό έλεγχο στην πρώτη αναφερόμενη οντότητα (σχετική έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με ημερομηνία αρ. αναφοράς).

➤ Η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ πούλησε σε τρίτους (πελάτες της) είδη που προμηθεύτηκε αποκλειστικά από την ανύπαρκτη και εκδότρια εικονικών ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ όπως αυτό προέκυψε από προηγούμενο σχετικό έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ως προαναφέρθηκε.

➤ Δεν διέθετε αποθηκευτικό χώρο, που είναι απαραίτητος για τη διακίνηση σιτηρών, ηλιέλαιου, κριθαριού, καλαμποκιού, ηλιάλευρου, σε μεγάλες ποσότητες, λαμβανομένου υπόψη και του γεγονότος πως δεν επρόκειτο για τριγωνικές συναλλαγές με παράδοση είτε απευθείας στον πελάτη είτε σε χώρο προσωρινής αποθήκευσης (logistics).

➤ Εξέδωσε Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής για τις υποτιθέμενες «πωλήσεις» της, τα οποία: α) έχουν εκδοθεί χειρόγραφα (κάτι που συνηθίζεται σε ανύπαρκτες συναλλαγές, καθώς εκδίδονται πιο εύκολα και ευέλικτα από τα μηχανογραφημένα) β) αναφέρουν ως τόπο έναρξης αποστολής τη Βουλγαρία, όταν έδρα της επιχείρησης είναι η Βέροια και που δε συνάδει με το γεγονός πως τα φορολογικά στοιχεία φέρουν ελληνικούς αλφαβητικούς χαρακτήρες, γ) αναγράφουν συναλλαγές ειδών για τα οποία δεν εμφανίζει αντίστοιχες αγορές.

➤ Δεν υπάρχει καμία πληρωμή κατά τα έτη 2016-2017 προς τον (προμηθευτή) από το μοναδικό λογαριασμό που διαθέτει ο (πελάτης), η κίνηση του οποίου τέθηκε υπόψη της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ από την Τράπεζα Πειραιώς κατόπιν σχετικών αιτημάτων της ελεγκτικής αρχής.

➤ Φέρεται να πούλησε ΣΟΓΙΑ, ΗΛΙΑΛΕΥΡΟ, ΗΛΙΕΛΑΙΟ, και ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ χωρίς να διατηρεί τοιαύτα αποθέματα και χωρίς να έχει προβεί σε τοιαύτες αγορές. Ειδικότερα: α) στα έντυπα Ε3 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του, δήλωσε μηδενικό απόθεμα έναρξης και λήξης κατά την 31-12-2016 και 31-12-2017 και β) δεν προσκόμισε κανενός είδους λογιστικό αρχείο

ως απογραφή ιδιόκτητων αποθεμάτων και ως εκ τούτου συνάγεται ότι δεν διέθετε αποθέματα από τα εν λόγω είδη.

➤ Αντισυμβαλλόμενοι δεν πλήρωσαν για τα εμπορεύματα που έλαβαν ή πλήρωσαν και στη συνέχεια αναλήφθηκε το ίδιο ποσό ακριβώς, όπως προέκυψε από τον έλεγχο των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού του.

Ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 έλαβε τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία από τον

α/α	Στοιχείο	Ημερομηνία	Είδος	Ποσότητα (kgr)	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)
1	620	19.11.2016	Σογιάλευρο	5.000	2.850,00	684,00
2	624	23.11.2016	Καλαμπόκι	25.320	5.519,76	1.324,74
Σύνολο έτους 2016					8.369,76	2.008,74
1	680	04.04.2017	Σόγια	7.200	3.312,00	794,88
2	681	22.04.2017	Πίτουρο	23.120	4.392,80	1.054,27
3	682	03.05.2017	Καλαμπόκι	21.980	4.396,00	1.055,04
4	21	22.11.2017	Καλαμπόκι	25.740	4.247,10	552,12
5	22	28.11.2017	Σόγια	18.520	5.000,40	1.200,09
6	272	05.12.2017	Κριθάρι	25.510	4.999,96	1.199,99
Σύνολο έτους 2017					26.348,26	5.856,39

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του περί πραγματικών συναλλαγών και εικονικότητας μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα παραστατικά πληρωμών στον τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς με δικαιούχο τον, ΑΦΜ, συνολικού ποσού 32.204,65 €, δηλαδή όση και η συνολική αξία των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων:

Ημερομηνία	Ποσό
30.11.2016	10.378,50€
04.05.2017	4.106,88€
04.05.2017	5.447,07€
04.05.2017	5.451,04€
12.12.2017	6.199,95€
19.12.2017	4.799,22€
19.12.2017	6.200,49€

Ωστόσο, ο, Α.Φ.Μ. είναι ανυπόστατος συναλλακτικά, χωρίς να προκύπτει ότι έστω ένα μικρό ποσοστό των πωλήσεών του, βασίζεται σε πραγματικές αγορές που δεν

αμφισβητούνται. Περαιτέρω, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών του προσφεύγοντος πραγματοποιήθηκαν αγορές και στα δύο έτη από άλλες επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών την καλλιέργεια σιταριού, αραβόσιπου, τριφυλλιού, δημητριακών, σπόρων, βαμβακόσπορων, κριθαριού και το εμπόριο ζωοτροφών.

Επειδή, ο προσφεύγων ως απάντηση επί των με αριθ. και σημειωμάτων διαπιστώσεων ελέγχου και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίστηκε ότι το έτος 2016 η απαραίτητη ποσότητα ζωοτροφής για τις ανάγκες της επιχείρησής του ανέρχεται σε 112.700 κιλά, η αγορασθείσα σε 130.000 κιλά, ενώ η αγορασθείσα χωρίς τα επίμαχα τιμολόγια σε 35.000 κιλά. Αντίστοιχα για το έτος 2017 η απαραίτητη ποσότητα ζωοτροφής για τις ανάγκες της επιχείρησής του ανέρχεται σε 116.500 κιλά, η αγορασθείσα σε 182.000 κιλά, ενώ η αγορασθείσα χωρίς τα επίμαχα τιμολόγια σε 61.000 κιλά, χωρίς ο έλεγχος να προβεί σε καμία επαλήθευση για το ορθό ή μη των ισχυρισμών αυτών ως προς τις απαιτούμενες ποσότητες για την εκτροφή των ζώων του.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου περί πλήρους εικονικότητας (ως προς τη συναλλαγή) των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς/ανεπαρκώς και μη ειδικώς αιτιολογημένη.

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω, δια της παρούσας κρίνεται ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία του, Α.Φ.Μ. και του, Α.Φ.Μ. δε δύναται να εκληφθούν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, αλλά μόνον ως προς το πρόσωπο των φερόμενων εκδοτών, οι οποίοι δεν ήταν σε θέση να παράσχουν τις αναγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία ζωοτροφές, καθότι, κατά τον κρίσιμο χρόνο, δε διέθεταν ούτε αποθηκευτικούς χώρους, ούτε εμφάνιζαν αντίστοιχες αγορές.

Κατά συνέπεια, οι επιμέρους ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, προβάλλονται βάσιμα και γίνονται εν μέρει δεκτοί βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

Ωστόσο, η αγορά των ζωοτροφών από τους ως άνω εκδότες όταν η έδρα τους είναι στην Βέροια, ήτοι την ίδια πόλη με τον προσφεύγοντα και επιπροσθέτως στα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ως τόπος φόρτωσης η Βουλγαρία, προϋπόθετε, κατ' ελάχιστο από την πλευρά του προσφεύγοντος (στο πλαίσιο της κοινής συναλλακτικής πρακτικής), την στοιχειώδη έρευνα για την αξιοπιστία και τις δυνατότητες των παρεχόντων τις ζωοτροφές, από την οποία αδιαμφισβήτητα θα προέκυπτε η συναλλακτική τους ανυπαρξία. Περαιτέρω, ως προς την εξόφληση των συναλλαγών, σε ότι αφορά τον, δεν αποδείχθηκε καμία καταβολή, ενώ όσον αφορά τον για τα καταβαλλόμενα ποσά στον λογαριασμό του, άμεσα πραγματοποιούνταν αναλήψεις αυτών, ως εκ της συνολικής εικόνας της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού του, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί καλοπιστίας του δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εκδόθηκαν δύο πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2016 κάτι το οποίο δεν είναι ορθό,

απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος καθόσον όσον αφορά το εισόδημα σε περίπτωση που η φορολογική αρχή προσέθετε την καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και των δύο προαναφερθέντων εκδοτών σε μία πράξη προσδιορισμού φόρου θα προέκυπταν μεγαλύτερα καταλογισθέντα ποσά, λόγω αυξημένων φορολογικών συντελεστών κάτι το οποίο δεν εφαρμόζεται με την παρούσα απόφαση λόγω της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος.

Τέλος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η κοινοποιηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν φέρει βέβαια χρονολογία σύνταξης από τον ελεγκτή, ούτε και ημερομηνία ελέγχου από τον επόπτη και υποδιευθυντή, ούτε ημερομηνία θεώρησης από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. απορρίπτεται επίσης ως παρελκυστικά προβαλλόμενος, καθόσον τόσο στις προσβαλλόμενες πράξεις όσο και στην οικεία έκθεση επίδοσης αυτών αναφέρεται ότι η έκθεση ελέγχου φέρει ημερομηνία 22/12/2022.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησής αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς καταλόγισε τους οικείους φόρους βάσει των κείμενων διατάξεων των οικείων νόμων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και ειδικότερα την τροποποίηση της παράβασης ως προς την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι από λήψη τριών (3) φορολογικών στοιχείων ποσού 14.239,40 €, εικονικών ως προς τη συναλλαγή, εκδόσεως του, ΑΦΜ για το έτος 2016, δύο (2) φορολογικών στοιχείων ποσού 8.369,76 €, εικονικών ως προς τη συναλλαγή, εκδόσεως του, ΑΦΜ για το έτος 2016 και έξι (6) φορολογικών στοιχείων ποσού 26.348,26 €, εικονικών ως προς τη συναλλαγή εκδόσεως του, ΑΦΜ για το έτος 2017, σε λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, χωρίς καλοπιστία. Ωστόσο, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν τροποποιούνται ως προς το ποσό καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκπτωσης των εν λόγω αγορών.

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

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	3.554,61€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.777,31€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	77,16€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	5.409,08€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	1.852,80€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	926,40€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	461,37€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.240,57€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	7.465,21€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	3.732,61€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.711,75€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	12.909,57€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	3.275,06€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	1.637,53€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.912,59€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	2.008,74€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	1.004,37€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.013,11€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	5.856,39€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	2.928,20€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.784,59€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.