



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/01/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 126

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση 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 υπ' αριθ. 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 **27/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της υπ' αριθ./**12.07.2024** οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, **β)** της σε ορθή επανάληψη υπ' αριθ./**12.07.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, **γ)** της υπ' αριθ./**12.07.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και **δ)** της υπ' αριθ./**12.07.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./**12.07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 26.336,05€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 13.168,03€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.599,78€, ήτοι συνολικό ποσό **44.103,86€**.

Με την ορθή επανάληψη της υπ' αριθ./**12-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.094,53€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 1.047,27€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 142,23€, ήτοι συνολικό ποσό **3.284,03€**.

Με την με αριθμό/**12-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ύψους 19.153,13 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ύψους 9.576,56 €, ήτοι συνολικό ποσό **28.729,69 €** και του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 2.170,87 €.

Με την με αριθμό/**12-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ύψους 4.352,04 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ύψους 2.176,02 €, ήτοι συνολικό ποσό **6.528,06 €** και του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 218,83 €.

Δυνάμει της υπ'αριθ./**10/...../17.08.2022** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2020, στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια». Αιτία του επίμαχου ελέγχου υπήρξε η από 05/10/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. Λάρισας για την ελεγχόμενη οντότητα, με διεύθυνση τον Λάρισας, με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΥΔΡΑΥΛΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΧΩΡΙΣ ΥΛΙΚΑ» για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 & 2019, από το περιεχόμενο της οποίας προέκυψε ότι η ανωτέρω οντότητα εξέδωσε σημαντικό πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων από το 2017 έως το 2019 συνολικής καθαρής αξίας 841.339,74 ευρώ. Μεταξύ των επιχειρήσεων προς τις οποίες ο με ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, προς την οποία εξέδωσε στη μεν χρήση 2019 δέκα (10) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 83.850,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 20.124,00 ευρώ, στη δε χρήση 2020 ένα (1) εικονικό ως προς τη συναλλαγή φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 2.400,00 ευρώ.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας στην οντότητα του προσφεύγοντα, βάσει των ελεγκτικών ενεργειών και διασταυρώσεων που διενήργησε στα συγκεντρωθέντα στοιχεία και υιοθετώντας τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου έτερης έκθεσης της υπηρεσίας της, όπως αποτυπώθηκε στην από 05/10/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), προσδιόρισε αποτελέσματα και την εκκαθάριση του Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις δαπάνες, καθώς και από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών τα ποσά των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ./**22-04-2024** Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων, κατέθεσε το με αριθμ. πρωτ./**17-6-2024** σημείωμα υποβολής απόψεων διατυπώνοντας τις απόψεις του επί του σημειώματος διαπιστώσεων και αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, οι οποίες ελήφθησαν

υπόψη, αξιολογήθηκαν, αντικρούστηκαν και εν τέλει δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο. Εν συνεχεία, εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. απεστάλησαν στον προσφεύγοντα με το με αριθμ. πρωτ./22-7-2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας με συστημένη επιστολή (αριθμός συστημένης επιστολής RE GR). Ακολούθως, εκδόθηκε η σε ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ με αριθμ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά με ανάρτηση στον προσωπικό του λογαριασμό στο πληροφοριακό σύστημα ΤΑΧΙΣΝΕΤ μέσω της εφαρμογής e- κοινοποίησης της Α.Α.Δ.Ε στις 23/09/2024 και ώρα 13:11:50, με αριθμό καταχώρισης και ακολούθησε αυθημερόν ηλεκτρονική ειδοποίηση, στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και αναγνώστηκε στις 24/9/2024.

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

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας άλλως μη επαρκής και πλημμελής αιτιολογία. Τα πορίσματα του ελέγχου, στα οποία ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, στηρίζονται αποκλειστικά και μόνο σε πορίσματα άλλης έκθεσης ελέγχου άλλης ελεγκτικής αρχής, δίχως ο παρών έλεγχος να προβαίνει σε αυτοτελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις. Συγκεκριμένα, όπως από το σώμα των εκθέσεων ελέγχου προκύπτει, η αιτιολόγηση των εκθέσεων ελέγχου, ανάγεται αποκλειστικά στην έκθεση ελέγχου του με ΑΦΜ (εκδότη εικονικών). Επιπλέον, αναιτιολόγητα δεν λαμβάνεται υπόψη η ένορκη βεβαίωση του κ., ο οποίος εργάστηκε ως εργαζόμενος του σε συγκεκριμένα έργα τα οποία η ίδια φορολογική αρχή θεωρεί ως εικονικά. Τέλος, λανθασμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενη τη δαπάνη των τιμολογίων εκδόσεως «.....» επικαλούμενος την αγωγή που άσκησε ο κ. στον ίδιο, από την οποία αποδεικνύεται η μη εξόφλησή τους.
- 2) Πραγματικές και όχι εικονικές οι επίμαχες συναλλαγές-πλημμελής κρίση του ελέγχου. Υφίστανται εξοφλήσεις των επίμαχων Τ.Π.Υ. μέσω τράπεζας και υπάρχουν ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου για τις αναφερόμενες στα επίμαχα Τ.Π.Υ. εργασίες. Επιπλέον, είναι ασαφές το πόρισμα του ελέγχου διότι δεν προσδιορίζεται το είδος της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων και σε κάθε περίπτωση, ήταν καλόπιστος ως λήπτης.
- 3) Μη νόμιμη η επιχειρούμενη με τις εκθέσεις ελέγχου αντιστροφή του βάρους απόδειξης.
- 4) Θεμελίωση των προσβαλλόμενων πράξεων σε μη ισχύουσες νομικές διατάξεις. Στις υπ'αρ.-..../2024 προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρεται ότι: «Έχοντας υπόψη....γ) τις διατάξεις των άρθρων 2,5,23,28,30,34,36,37 και 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. – ν.4987/2022)» και στις υπ'αρ.239-240/2024 προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρεται ότι: «Έχοντας

υπόψη....β) τις διατάξεις των άρθρων 2,23,25,28,30,34,37 και 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. – ν.4987/2022)». Οι ως άνω διατάξεις του Ν.4987/2022, πλην των άρθρων 39,54Z και 70, έχουν στο σύνολο τους καταργηθεί με το άρθρο 86 Ν.5104/2024 και η εσφαλμένη αναγραφή και η υπαγωγή σε μη ισχύοντες και καταργημένους νομικούς κανόνες αποτελεί σοβαρότατο τυπικό σφάλμα που επιφέρει την ακυρότητα αυτών.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που 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, 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, 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 το **άρθρο 32 του ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «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,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1216/2014** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.....**10.** Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπνεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά...».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 60 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013**, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 298 του ν. 4738/2020, ισχύουν τα ακόλουθα: «**Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό**, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34.

Επειδή, το **άρθρο 76 του ν. 5104/2024** ορίζει 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, με το **άρθρο 33 του ν. 5104/2024** ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, στο **άρθρο 36 του ν. 5104/2024** ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

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 ελεγχομένου, 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 βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, όπως παγίως γίνεται δεκτό, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει βιβλία και 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, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη 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, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο

τιμολόγιο (ΣτΕ 1404/2015)]. Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικός ή συναλλακτικός ανύπαρκτο(βλ. ΣτΕ 223/2015, 1314/2013, 505-6/2012, 403 7-4039/2011 7μ., 2011/2011, 3 711/2011, 1402/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Ως προς την υπ' αριθ./12.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 & την υπ' αριθ. .../12.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσδιορισμός της διαφοράς κυρίου φόρου εισοδήματος, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και Φ.Π.Α. μετά των οικείων προστίμων των άρθρων 58 & 58Α του ν.4987/2022 και για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019 αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στις με ημερομηνία θεώρησης 12-7-2024 τρεις (3) Εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013, Φ.Π.Α. & ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και στα ευρήματα της από 05/10/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της ίδιας υπηρεσίας αναφορικά με τον αντισυμβαλλόμενο - εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ

Συνοπτικά από τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου προκύπτουν πλήρως αποδεδειγμένα τα εξής:

1. Όσον αφορά την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, που έκανε έναρξη εργασιών στις 9-9-2003, με κύρια και μοναδική δραστηριότητα «Υπηρεσίες επισκευής υδραυλικών εγκαταστάσεων, χωρίς υλικά» διαπιστώθηκε ότι:

- Κατά τις χρήσεις 2017 έως 2019 εμφανίζει μία σημαντική αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής του επιχείρησης, αναλαμβάνοντας έργα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, χωρίς αντίστοιχη αύξηση των αναλογούντων δαπανών και των απασχολούμενων υπαλλήλων.
- Φέρεται να εκτελεί ταυτόχρονα πολλαπλά έργα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, σε διάφορες πόλεις (Αθήνα, Θεσσαλονίκη, Γρεβενά, Ζάκυνθος, Βόλος, Καρδίτσα) χωρίς να έχει πραγματοποιήσει δαπάνες διαμονής ή μετακίνησης (ξενοδοχεία, διόδια, ναύλους πλοίων, καύσιμα, κλπ).
- Σε αρκετά έργα μεγάλης αξίας δεν έχουν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά.
- Σε πολλά τιμολόγια οι περιγραφές των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι γενικές και αόριστες

και δεν προκύπτουν οι ακριβείς παρασχεθείσες υπηρεσίες.

- Φέρεται να εκδίδει τιμολόγια σε διαφορετικούς πελάτες για το ίδιο έργο.
- Φέρεται να εκδίδει πολλαπλά τιμολόγια προς τον ίδιο κάθε φορά πελάτη, καθημερινά ή με διαφορά λίγων ημερών με τις ίδιες ακριβώς παρασχεθείσες υπηρεσίες.
- Σε αρκετά τιμολόγια η τιμολογηθείσα αξία είναι υπερβολικά μεγάλη για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, σύμφωνα με την κοινή πείρα και λογική.
- Σε αρκετά τιμολόγια αναγράφει προμήθεια υλικών σημαντικής αξίας, για τα οποία δεν προκύπτει η αγορά τους.
- Σύμφωνα με τον αύξοντα αριθμό των τιμολογίων, εντοπίστηκαν μεμονωμένα παραστατικά που εκδόθηκαν από διαφορετικό μπλοκ, δηλαδή με βάση την συνεχόμενη αρίθμηση, παρεμβάλλονται παραστατικά εκδοθέντα από άλλο μπλοκ.
- Σε σημαντικό πλήθος συναλλαγών οι εξοφλήσεις μέσω τραπεζικού λογαριασμού ήταν εικονικές, διότι κατά τις χρήσεις 2018 και 2019 εμφανίζονται καταθέσεις στο υποκατάστημα της Τράπεζας επί της οδού στη Λάρισα, με αιτιολογία “εξόφληση τιμολογίων πελατών” του και με διαφορά ελάχιστων λεπτών εμφανίζονται ισόποσες αναλήψεις που διενεργήθηκαν από τον ίδιο τον και μάλιστα από το ίδιο προαναφερόμενο υποκατάστημα τράπεζας. Ειδικότερα, σε αρκετές περιπτώσεις διενεργούνταν πολλαπλές καταθέσεις με διαφορά ελάχιστων λεπτών από διαφορετικούς πελάτες και, στο τέλος, ανάληψη όλων των ποσών που κατατέθηκαν προηγουμένως από τον, ή και κινήσεις διαδοχικών καταθέσεων και αναλήψεων, δηλαδή κατάθεση ποσού από έναν πελάτη, στη συνέχεια ανάληψη ισόποσου ποσού, αμέσως μετά κατάθεση άλλου ποσού για άλλον πελάτη, ανάληψη ισόποσου ποσού, κ.ο.κ. Παρατηρώντας τις υπογραφές στα αποδεικτικά κατάθεσης και ανάληψης, διαπιστώθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις καταθέσεων διαφορετικών πελατών, οι υπογραφές είναι πανομοιότυπες. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω συνήχθη το συμπέρασμα ότι ο ελεγχόμενος διενεργούσε ο ίδιος τις καταθέσεις - εξοφλήσεις των επίμαχων τιμολογίων. Συνολικά μέσα στο 2018 διενεργήθηκαν καταθέσεις συνολικής αξίας 334.159,02 ευρώ, για τις οποίες διενεργήθηκαν ισόποσες αναλήψεις στο ίδιο κάθε φορά προαναφερόμενο υποκατάστημα της Τράπεζας και με χρονική διαφορά ελάχιστων λεπτών, ενώ το 2019 διενεργήθηκαν καταθέσεις συνολικής αξίας 424.823,07 ευρώ, για τις οποίες διενεργήθηκαν ισόποσες αναλήψεις στο ίδιο κάθε φορά προαναφερόμενο υποκατάστημα και με χρονική διαφορά ελάχιστων λεπτών. Οι πληρωμές που διενεργήθηκαν με τον τρόπο που περιγράφηκε ανωτέρω αφορούν 67 Τ.Π.Υ. για την χρήση 2018 και 46 Τ.Π.Υ. για την χρήση 2019.
- Σε σημαντικό πλήθος συναλλαγών εκδίδονταν σχεδόν καθημερινά τιμολόγια αξίας κάτω των 500 ευρώ προς τον ίδιο κάθε φορά πελάτη, για τις ίδιες εργασίες ή για το ίδιο έργο,

προκειμένου να μη διενεργηθούν οι εξοφλήσεις μέσω τραπέζης.

- Αρκετά τιμολόγια μεγάλης αξίας εμφανίζονται ανεξόφλητα μέχρι σήμερα.
- Αρκετοί πελάτες - λήπτες υπέβαλλαν τροποποιητικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. και αφαίρεσαν την αξία των τιμολογίων εκδόσεως του από τις δαπάνες τους και την αξία του αναλογούντος Φ.Π.Α. από τις φορολογητέες εισροές τους, αποδεχόμενοι έτσι την εικονικότητα των συναλλαγών.

Για όλους τους παραπάνω λόγους και λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική συναλλακτική δραστηριότητα του, τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, το περιεχόμενο των φορολογικών στοιχείων, τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών και τη συνεκτίμηση των επιμέρους στοιχείων συγκεκριμένων συναλλαγών, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας συνεκτιμώντας την από 05/10/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της υπηρεσίας της, ότι ο, με ΑΦΜ εξέδωσε α) στη χρήση 2017 εκατόν τριάντα ένα (131) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους σε τέσσερις (4) επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 103.846,93 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 27.127,27 ευρώ, ήτοι σύνολο 128.074,20 ευρώ, β) στη χρήση 2018 τριακόσια τριάντα επτά (337) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους σε εννέα (9) επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, συνολικής καθαρής αξίας 412.839,22 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 103.828,67 ευρώ, ήτοι σύνολο 525.302,89 ευρώ και γ) στη χρήση 2019 εξέδωσε εκατόν πενήντα έξι (156) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους σε έξι (6) επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, συνολικής καθαρής αξίας 324.653,59 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 77.916,91 ευρώ, ήτοι σύνολο 402.570,50 ευρώ.

2. Όσον αφορά τις συναλλαγές του με την ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ στις χρήσεις 2018 και 2019 διαπιστώθηκαν σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 5/10/2023 Έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Λάρισας για τον εκδότη των επίμαχων Τ.Π.Υ. τα κάτωθι:

- Δεν έχουν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ των δύο επιχειρήσεων.
- Σε αρκετές περιπτώσεις αναγράφονται οι ίδιες εργασίες και για το ίδιο έργο σε πολλαπλά Τ.Π.Υ., τα οποία εκδίδονται μέσα σε διάστημα λίγων ημερών, όπως για παράδειγμα εκδόθηκαν πέντε (5) Τ.Π.Υ. τον Ιούνιο του 2019 με την ίδια περιγραφή «ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΚΤΥΟΥ ΑΦΡΙΣΤΙΚΩΝ, ΥΔΡΑΥΛΙΚΩΝ, ΕΞΑΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΑΕΡΑ ΣΤΗΝ (.....ΤΥΡΝΑΒΟΥ)».
- Οι υπηρεσίες που περιγράφονται στα Τ.Π.Υ. αφορούν έργα σε διάφορα μέρη της Ελλάδας (Αθήνα, Ζάκυνθος, Καρδίτσα, Βόλος), όμως από τον έλεγχο των δαπανών του δεν προκύπτει να διενήργησε δαπάνες διαμονής και μετακίνησης του ίδιου ή

του προσωπικού του προς τις συγκεκριμένες περιοχές (ξενοδοχεία, ναύλοι πλοίων, διόδια, καύσιμα, κλπ).

- Όσον αφορά τις πληρωμές των συναλλαγών, προκύπτει ότι εξοφλήθηκαν μέσω κατάθεσης στην/... Τράπεζα από τον ίδιο τον, καθώς διενεργούνταν μέσα σε χρονικό διάστημα λίγων λεπτών και στο ίδιο υποκατάστημα επί της στην Λάρισα, διαδοχικές καταθέσεις από διάφορους πελάτες του ελεγχόμενου και ισόποσες αναλήψεις, και, συνεπώς, οι καταθέσεις που φέρεται να διενεργήθηκαν για την εξόφληση των συγκεκριμένων Τ.Π.Υ. είναι εικονικές, όπως αναλυτικά απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

10-09-18	10-09 (9:35)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΔΤ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ Νο-.....-.....-.....	32.065,00
10-09-18	10-09 (9:35)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-32.065,00
12-09-18	12-09 (10:59)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΜ Νο	1.600,00
12-09-18	12-09 (11:00)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ Νο	11.780,00
12-09-18	12-09 (11:01)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-13.380,00

03-10-18	03-10 (10:34)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΦΜ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ Νο	12.100,00
03-10-18	03-10 (10:35)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-12.100,00
03-10-18	03-10 (10:36)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΦΜ..... ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ Νο	14.520,00
03-10-18	03-10 (10:38)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΦΜ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	18.150,00
03-10-18	03-10 (10:39)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΦΜ ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	60.000,00
03-10-18	03-10 (10:40)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΦΜ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΝΟ..... ΚΑΙ Νο	6.200,00
03-10-18	03-10 (10:42)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-98.870,00

03-04-19	03-04 (11:05)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ. Νο. ΑΦΜ:.....	24.623,50
03-04-19	03-04 (11:07)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ. Νο. ΑΔΤ ΑΦΜ.....	2.634,68
03-04-19	03-04 (11:09)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.Νο. ΑΔΤ ΑΦΜ.....	5.142,50
03-04-19	03-04 (11:10)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-32.400,68

11-07-19	11-07 (14:08)	ΚΑ ΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΦΜ:..... ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ,.....,.....	16.000,00
11-07-19	11-07 (14:10)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.,.....,.....,.....,..... ΑΦΜ:	43.560,00
11-07-19	11-07 (14:12)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-59.600,00

Λαμβάνοντας υπόψη όλα όσα ανωτέρω αναλυτικά αναφέρθηκαν, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας έκρινε το σύνολο των Τ.Π.Υ. εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ κατά τις χρήσεις 2018 και 2019, όπως τα επίμαχα Τ.Π.Υ. αποτυπώνονται σε δύο (2) πίνακες στην από 5/10/2023 Έκθεση μερικού ελέγχου της υπηρεσίας της που συντάχθηκε για τον εκδότη (ίδετε σελ. 42-43 αυτής) εικονικά, καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές.

Βάσει, λοιπόν, όλων όσων ανωτέρω αναφέρθηκαν, της επεξεργασίας των συγκεντρωθέντων στοιχείων, της αντίκρουσης των ισχυρισμών που πρόβαλε ο προσφεύγων με το υπόμνημά του και την εκτίμηση της συνολικής συναλλακτικής συμπεριφοράς του εκδότη και του λήπτη των ένδικων Τ.Π.Υ. και υιοθετώντας πλήρως τις διαπιστώσεις και το πόρισμα ελέγχου της από 5/10/2023 Έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. της υπηρεσίας της για τον εκδότη των επίμαχων Τ.Π.Υ., ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 12-7-2024 Έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. της για τον προσφεύγοντα, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων: κατά τη ΧΡΗΣΗ 2019 ζήτησε, έλαβε, αποδέχτηκε και καταχώρησε δέκα (10) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 83.850,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 20.124,00 ευρώ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με αντικείμενο δραστηριότητας «ΥΔΡΑΥΛΙΚΑ - ΘΕΡΜΑΝΣΗ- ΒΙΟΜ. ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ», με ΑΦΜ, όπως τα επίμαχα προαναφερόμενα Τ.Π.Υ. αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	.../6-3-2019	20.350,00	4.884,00	25.234,00
2	.../27-5-2019	6.100,00	1.464,00	7.564,00
3	.../1-6-2019	6.000,00	1.440,00	7.440,00
4	.../7-6-2019	6.000,00	1.440,00	7.440,00
5	.../14-6-2019	6.000,00	1.440,00	7.440,00
6	.../19-6-2019	5.900,00	1.416,00	7.316,00
7	.../28-6-2019	6.000,00	1.440,00	7.440,00
8	.../23-12-2019	9.000,00	2.160,00	11.160,00
9	.../20-12-2019	9.500,00	2.280,00	11.780,00
10	.../16-12-2019	9.000,00	2.160,00	11.160,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ 2019	83.850,00	20.124,00	103.974,00

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου η αξία των επίμαχων δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 83.850,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. εκδόσεως του με ΑΦΜ, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στη χρήση 2019, και ο έλεγχος προχώρησε στο λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντος του ελεγχόμενου έτους 2019 με την πρόσθεση των διαπιστωθεισών λογιστικών διαφορών, ενώ επιπλέον, μεταξύ άλλων, καταλόγισε εις βάρος του προσφεύγοντος το ποσό του Φ.Π.Α. των εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων που αυτός εξέπεσε εκδίδοντας σχετικά την προσβαλλόμενη με την υπό κρίση προσφυγή οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2019.

Επειδή, η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών) φορολογικού έτους 2019 αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή πέραν πάσης αμφιβολίας και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η Δ.Ο.Υ. Λάρισας δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Άλλωστε, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δήθεν ο έλεγχος δεν προσδιορίζει σε ποιο ακριβώς σημείο έγκειται η εικονικότητα των ένδικων φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα να καθίσταται, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, αυτές και οι συναφώς εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αναπαιτούμενες, διότι **στις επίμαχες από 12/7/2024 τρεις (3) εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας προσδιορίζεται σαφώς και ξεκάθαρα, δίχως να καταλείπεται καμία αμφιβολία, ότι τα επίμαχα Τ.Π.Υ. είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, ήτοι αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές.**

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές στο σύνολό τους διότι τα σχετικά εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν εξοφληθεί με τραπεζική συναλλαγή. Μάλιστα, προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού του τρεις (3) αποδείξεις κατάθεσης μετρητών της Τράπεζας, ήτοι την από 10-9-2018 ποσού 32.065,00 ευρώ, την από 11-7-2019 ποσού 43.560,00 ευρώ και την από 17-12-2020 ποσού 45.375,00 ευρώ. Πλην, όμως, ο εν λόγω ισχυρισμός δέον να απορριφθεί ως αβάσιμος διότι, κατ' αρχάς, σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά εκτίθενται (και μάλιστα με αναλυτική παράθεση των κινήσεων καταθέσεων και αναλήψεων) στις από 12-7-2024 Εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, στις οποίες ενσωματώνονται οι διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 5/10/2023 Έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. της ίδιας υπηρεσίας για τον εκδότη των επίμαχων Τ.Π.Υ.,, οι εξοφλήσεις των

συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ήταν εικονικές και έγιναν απλώς και μόνο για να προσδοθεί νομιμοφάνεια σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ του εν λόγω εκδότη και του προσφεύγοντος και λήπτη των ένδικων στοιχείων, διότι με ταυτόχρονη παρουσία του και διαφόρων πελατών του, μεταξύ αυτών και του προσφεύγοντος, στο ίδιο υποκατάστημα της Τράπεζας, διενεργούνταν διαδοχικές καταθέσεις από πολλαπλούς πελάτες (συμπεριλαμβανομένου και του προσφεύγοντος) και, στο τέλος, γινόταν μία κίνηση ανάληψης του συνολικού ποσού των ως άνω καταθέσεων από τον Στο σημείο τούτο αξίζει να σημειωθεί ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αφορούν τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2019 και 2020, ενώ, η από 10-9-2018 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της Τράπεζας, ποσού 32.065,00 ευρώ, την οποία προσκομίζει ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή του, αφορά, όπως προκύπτει από το σώμα του ίδιου καταθετηρίου, εξόφληση των με αριθμούς, ..., ... & ... Τ.Π.Υ., τα οποία, όμως, σύμφωνα με την από 12-7-2024 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Ε.Λ.Π. έχουν εκδοθεί το έτος 2018. Δηλαδή προσκομίζει απόδειξη εξόφλησης Τ.Π.Υ. του έτους 2018 προκειμένου να αποδείξει την εξόφληση των επίμαχων Τ.Π.Υ. εκδοθέντων τα έτη 2019 & 2020 και περαιτέρω την πραγματοποίηση των ένδικων συναλλαγών. Επιπλέον, από μια απλή επισκόπηση του εν λόγω καταθετηρίου εμφανίζεται ως καταθέτης του επίμαχου ποσού ο ίδιος ο εκδότης των Τ.Π.Υ., ήτοι ο, η δε τεθείσα υπογραφή για λογαριασμό του καταθέτη είναι καταφανώς διαφορετική από τις τεθείσες υπογραφές στις έτερες δύο προσκομισθείσες και από 11-7-2019 & 17-12-2020 αποδείξεις κατάθεσης μετρητών της Τράπεζας ποσού 43.560,00 ευρώ & 45.375,00 ευρώ αντίστοιχα, πολλώ δε μάλλον δεν τίθεται η σφραγίδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος που δήθεν κατέθεσε το εν λόγω ποσό προς εξόφληση των επίμαχων Τ.Π.Υ., όπως τίθεται στην προσκομισθείσα από 17-12-2020 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της προαναφερόμενης τράπεζας. Συνεπώς, όλα όσα προαναφέρθηκαν ενισχύουν το πόρισμα του ελέγχου ότι τυγχάνουν εικονικές οι εξοφλήσεις των επίμαχων Τ.Π.Υ. μέσω τραπεζικού λογαριασμού. Σε κάθε δε περίπτωση, ακόμη και εάν ήθελε υποτεθεί ότι γίνονται αποδεκτές όσον αφορά την εξόφληση των ένδικων Τ.Π.Υ. οι εν λόγω αποδείξεις κατάθεσης μετρητών, αυτές αφορούν συνολικό ποσό ($43.560,00 + 45.375,00 =$) 88.935,00 ευρώ, ενώ η συνολική αξία των επίμαχων εικονικών Τ.Π.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη 2019 και 2020 ανέρχεται στο συνολικό ποσό των ($103.974,00 + 12.400,00 =$) 116.374,00 ευρώ, επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ολοσχερούς εξόφλησης των ένδικων Τ.Π.Υ. τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος, όπως απορριπτέος τυγχάνει κατ' επέκταση και ο ισχυρισμός του περί πραγματοποίησης των ένδικων συναλλαγών.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι ένδικες συναλλαγές είναι πραγματικές διότι για όλες τις εργασίες που αναγράφονται στα επίμαχα Τ.Π.Υ. υπάρχουν τα προβλεπόμενα ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου, τούτος τυγχάνει απορριπτέος ως

αναληθής και αναπόδεικτος διότι, κατ' αρχάς, όπως επισημαίνεται στις από 12-7-2024 Εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, τα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου δεν έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., ως εκ τούτου, στερούνται βέβαιης χρονολογίας και δεν έχουν αποδεικτική ισχύ. Επιπλέον, τα ιδιωτικά συμφωνητικά που επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων και δήθεν καταρτίστηκαν μεταξύ αυτού και του εκδότη των ένδικων Τ.Π.Υ. για τις περιγραφείσες σε αυτά εργασίες δεν καταχωρήθηκαν ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990» εμπρόθεσμα, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι προαναφερόμενες διατάξεις, γεγονός άλλωστε που συνομολογεί και ο αντίδικος με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του και γεγονός που επιβεβαιώνεται από τις επισυναπτόμενες στην παρούσα οκτώ (8) εκτυπώσεις από την εφαρμογή του TAXISnet «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990». Από την επισκόπηση των προαναφερόμενων Καταστάσεων Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990 που υπέβαλε ο προσφεύγων για τα οικεία τρίμηνα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2019 και 2020 συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει εμπρόθεσμα προς θεώρηση τριμηνιαίες καταστάσεις για κανένα από τα δεκατρία (13) συμφωνητικά που επικαλείται, παρά τα υπέβαλε ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΑ με τις με αριθμούς/21-5-2024,/21-5-2024 και/21-5-2024 δηλώσεις του μετά την κοινοποίηση σε αυτόν του με αριθμ./22-4-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις 9-5-2024 και πριν την κατάθεση του με αριθμ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Λάρισας/17-6-2024 υπομνήματος απόψεων του ενώπιον του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας μόλις στις 17-6-2024 κατόπιν διαδοχικών παρατάσεων που του χορηγήθηκαν για την προσκόμιση του εν λόγω υπομνήματος σύμφωνα με τις με αριθμούς πρωτοκόλλου/10-5-2024 και/28-5-2024 αιτήσεις του με προφανή σκοπό την πρόσδοση τεχνηέντως νομιμοφάνειας στις ένδικες συναλλαγές.

Συμπερασματικά, τα ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο και επαναπροσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή του δεν έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα στη φορολογική αρχή μέσω των τριμηνιαίων καταστάσεων, επομένως, δεν αναπτύσσουν ισχύ και ενέργεια έναντι της φορολογικής διοίκησης (πρβλ. ΣΤΕ 329/2024) και, συνεπώς, ορθώς και νομίμως δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και κατ' επέκταση δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των ένδικων συναλλαγών και δεν ανατρέπουν το πόρισμα του ελέγχου, απορριπτόμενου κάθε αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η από 14-6-2024 ένορκη βεβαίωση του εργαζομένου του αποδεικνύει δίχως άλλο τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών τυγχάνει επίσης απορριπτέος ως αβάσιμος διότι κατ' αρχάς η ένορκη βεβαίωση δεν αποτελεί πλήρη απόδειξη όσων σε αυτήν βεβαιώνονται. Εξάλλου, ακόμα και εάν

ήθελε γίνει δεκτό ότι ο ως άνω εργαζόμενος εργαζόταν στην ατομική επιχείρηση του , αυτό ως γεγονός δεν δύναται να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου ότι τα επίμαχα Τ.Π.Υ. εκδόσεως προς τον προσφεύγοντα είναι εικονικά.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήθελε κριθούν εικονικά, αυτός πρέπει να απαλλαγεί από την καταβολή των επίμαχων προστίμων και φόρων διότι σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη έναντι της ατομικής επιχείρησης του εκδότη των επίμαχων παραστατικών, αυτός τυγχάνει ομοίως απορριπτέος κατ' αρχήν ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, ακολούθως ως αόριστος, αβάσιμος και αναπόδεικτος δεδομένου ότι καταρχήν, όπως προαναφέρθηκε, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η ανυπαρξία της συναλλαγής στο σύνολό της, όπως στην προκειμένη περίπτωση, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των φορολογικών στοιχείων, όσον αφορά στην εικονικότητα της συναλλαγής, δεδομένου ότι η καλή πίστη του λήπτη δεν είναι δυνατόν να αφορά παρά μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του και όχι στην πραγματοποίηση της συναλλαγής (βλ. Στε 2022/2017, 1829/2016, 3336/2015 κ.ά.), επομένως δεν εξετάζεται η ύπαρξη καλής πίστης του προσφεύγοντος και λήπτη, η δε φορολογική αρχή βαρύνεται μόνο με την απόδειξη της εικονικότητας της συναλλαγής, πράγμα και το οποίο έπραξε στην προκειμένη περίπτωση, απορριπτέου του σχετικού ισχυρισμού του προσφεύγοντος. Άλλως και σε κάθε περίπτωση, η συνδρομή του στοιχείου της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη εικονικών στοιχείων προϋποθέτει την απόδειξη από αυτόν ότι η συναλλαγή έχει όντως πραγματοποιηθεί (βλ. σχ. σε 116/2009 ΔΕΦΑΘ, 2225/2009 ΔΕΦΑΘ - ΝΟΜΟΣ), ήτοι βαρύνεται με την απόδειξη της καλής του πίστης. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την καλή του πίστη περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξής τους. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, διαδοχικές καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη και ταυτόχρονες αναλήψεις κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν ενήργησε καλή τη πίστη. Ως εκ τούτου, σε καμία περίπτωση δεν απεδείχθη η καλή πίστη του προσφεύγοντος και ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι λανθασμένα ο έλεγχος δεν

αναγνώρισε στο φορολογικό έτος 2019, ως εκπιπτόμενη τη δαπάνη των τιμολογίων εκδόσεως «.....» διότι κατ' αυτόν τα εν λόγω τιμολόγια δεν εξοφλήθηκαν ολοσχερώς (γι' αυτό και δεν υπήρξε εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής), προς απόδειξη του οποίου προσκομίζει τη με αριθμ. κατάθ./18-1-2023 αγωγή του κ. κατά του ιδίου για το ανεξόφλητο ποσό 9.000,00 ευρώ. Στην ΠΟΛ 1216/2014 ορίζεται ότι: «Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά...». Επομένως, εν προκειμένω, λάνθασμένα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος η ανεξόφλητη δαπάνη των 9.000,00€.

Ως προς την υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 & την υπ' αριθ./12.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (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 την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή, οι με ημερομηνία θεώρησης 12-7-2024 τρεις (3) Εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013, Φ.Π.Α. & ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και στα ευρήματα της από 05/10/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της ίδιας υπηρεσίας αναφορικά με τον αντισυμβαλλόμενο - εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ, η οποία δεν αφορούσε το φορολογικό έτος 2020 αλλά τα φορολογικά έτη 2017-2019.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου ΚΦΔ-ΕΛΠ για τον εκδότη μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, η απαιτούμενη δε αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται με το άρθρο 76 του ν.5104/2024 και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, μόνο από την έκθεση ελέγχου ΚΦΔ-ΕΛΠ, με την οποία τεκμηριώνεται η εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν το έτος 2020.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. Λάρισας δεν έπρεπε να προσδιορίσει τα αποτελέσματα και την εκκαθάριση του Φ.Π.Α. του φορολογικού έτους 2020 με την αφαίρεση από τις δαπάνες, καθώς και από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών την αξία του υπ'αρ. 2013/17-12-2020 τιμολογίου συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 2.400,00€, εκδόσεως

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 60 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2020 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό και ως εκ τούτου δεν θα πρέπει να επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το φορολογικό έτος 2020.

Επειδή, τέλος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δέον να ακυρωθούν διότι αναγράφουν τις διατάξεις του ήδη καταργηθέντος Ν. 4987/2022 (παλαιός Κ.Φ.Δ.) με το Ν. 5104/2024 (νέος Κ.Φ.Δ.) πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος διότι ο προσφεύγων δεν επικαλείται ποια βλάβη αυτός υφίσταται εξ αυτής της παραδρομής που δεν

μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των εν λόγω πράξεων κατ' ανάλογη εφαρμογή 79 παρ. 5 περ. β' του Κ.Δ.Δ. Άλλωστε, ο ίδιος με την υπό κρίση προσφυγή του συνομολογεί ότι γνωρίζει για την έκδοση του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024). Σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 «Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος», διάταξη η οποία, άλλωστε, μνημονεύεται στο σώμα των προσβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2019 και 2020.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 77 του ν. 5104/2024** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./27.09.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ** και ειδικότερα:

1) την επικύρωση της υπ'αρ./12-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και

2) την τροποποίηση: α) της υπ'αρ./12.07.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, β) της υπ'αρ./12.07.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και γ) της υπ'αρ./12-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

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

Υπ' αριθ./12.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	4.626,19	80.542,06€	71.530,60	
Πιστωτικό ποσό	3.805,54			
Χρεωστικό ποσό		22.530,51	21.138,72	24.944,26
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022		13.168,03€	12472,13	12.472,13
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		4.599,78€	3.788,75	3.788,75
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε για επιστροφή	2.555,54	2.555,54	2.555,54	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		44.103,86€	41.205,14	41.205,14

Υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	7.497,50	18.465,42	7.497,50	
Πιστωτικό ποσό	2.339,66	245,13	1.730,46	609,20
Χρεωστικό ποσό				
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022		1.047,27	52,30	52,306
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		142,23		
Τέλος επιτηδεύματος	850,00	850,00	850,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε για επιστροφή	1.489,66		1.489,66	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.794,37	661,50	661,50
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για επιστροφή	1.489,66			

Υπ' αριθ./12.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	235.881,47	235.881,47	235.881,47	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	244.222,86	155.372,86	155.372,86	88.850,00
Φόρος εκροών	56.611,55	56.611,55	56.611,55	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	58.782,42	37.458,42	37.458,42	21.324,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.170,87			2.170,87
Χρεωστικό υπόλοιπο		19.153,13	19.153,13	19.153,13
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A του Ν.4987/2022		9.576,56	9.576,56	9.576,56
Σύνολο φόρου για καταβολή		28.729,69	28.729,69	28.729,69
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.170,87	0,00	0,00	2.170,87

Υπ' αριθ./12.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	106.685,26	106.685,26	106.685,26	
Αξία φορολογητέων εισροών	96.737,09	86.737,09	96.737,09	0,00
Φόρος εκροών	25.604,46	25.604,46	25.604,46	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.823,29	21.252,42	23.652,42	2.170,87
Πιστωτικό υπόλοιπο	218,83			
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.352,04	1.952,04	1.952,04
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A του Ν.4987/2022		2.176,02	976,02	976,02

Σύνολο φόρου για καταβολή		6.528,06	2.928,06	2.928,06
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	218,83			218,83

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024.

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

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.