



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 31/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 487

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10  
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240  
e-mail : ded.thess@aade.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 Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 30/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ:

α) της υπ' αριθ. ..../2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,

β) της υπ' αριθ. ..../2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,

γ) της υπ' αριθ. ..../2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018,

δ) της υπ' αριθ. ..../2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. .... /2024 και .... /2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντιστοίχως, και τις υπ' αριθ. .... /2024 και .... /2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2018 - 31/12/2018 και 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

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

Επί της από 30/11/2024 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. .... /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες επισκευής ψυκτικών και κλιματιστικών συσκευών, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος ποσού 34.304,48€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 17.152,24€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.388,75€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 57.845,47€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων του, με την προσθήκη της καθαρής αξίας τριάντα οκτώ (38) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ποσού 78.388,20€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησής του ..... με ΑΦΜ ....., στα καθαρά κέρδη του, ως λογιστικής διαφοράς.

Με την υπ' αριθ. .... /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 19.671,30€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 9.835,65€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.641,58€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 33.148,54€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων του, με την προσθήκη της καθαρής αξίας ενενήντα ενός (91) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ποσού 43.714,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησής του ..... με ΑΦΜ ....., στα καθαρά κέρδη του, ως λογιστικής διαφοράς.

Με την υπ' αριθ. .... /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 10.640,52€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 8.160,65€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 4.080,32€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 12.240,97€, λόγω μη αναγνώρισης ως φορολογητέες εισροές ληφθέντα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 78.388,20€ πλέον ΦΠΑ 18.801,17€.

Με την υπ' αριθ. .... /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 21.131,88€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 10.565,93€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 31.697,81€, λόγω μη

αναγνώρισης ως φορολογητέες εισροές ληφθέντα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.714,00€ πλέον ΦΠΑ 21.131,88€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 29/10/2024 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ..../03.07.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε η από 05/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ – ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, βάσει της οποίας η ατομική επιχείρηση του ..... με ΑΦΜ ..... και κύριο αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες επισκευής υδραυλικών εγκαταστάσεων, χωρίς υλικά, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους λήπτες μεταξύ αυτών και στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία	Αριθ. τιμολογίου	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1	26/4/2018	996	ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΑΠΟΧ/ΩΝ ΣΤΟ ..... ΛΑΡΙΣΑΣ ΣΤΟ ΙΣΟΓΕΙΟ	500,00	120,00
2	27/4/2018	999	ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΑΠΟΧ/ΩΝ ΣΤΟ ..... ΛΑΡΙΣΑΣ 1ος ορφ	490,00	117,60
3	30/4/2018	1002	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΔΕΞΑΜΕΝΗΣ ΣΤΟ .....	495,00	118,80
4	6/5/2018	1014	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ ΣΤΗ .....	489,00	117,36
5	9/5/2018	1018	ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΔΡΑΥΛΙΚΗ ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΟΥ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗ .....ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	477,00	114,48
6	11/5/2018	1023	ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΔΡΑΥΛΙΚΗ ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΤΗ .....	499,00	119,76
7	14/5/2018	1028	ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΔΡΑΥΛΙΚΗ ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΟΥ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ .....	466,00	111,84
8	18/5/2018	1032	ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΗΤΗ ΣΤΟ .....	500,00	120,00
9	1/6/2018	1054	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΣΤΟΝ .....	500,00	120,00
10	1/6/2018	1055	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΣΤΟΝ ΧΩΡΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ .....	500,00	120,00
11	2/6/2018	1056	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ ΣΤΟ .....	490,00	117,60
12	2/6/2018	1057	ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΑΝΩΝ ΣΤΟΝ .....	490,00	117,60
13	3/6/2018	1058	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ ΣΤΟ .....	485,00	116,40
14	3/6/2018	1059	ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΑΛΛΑΚΤΗ ΣΤΟ .....	465,00	111,60
15	4/6/2018	1060	ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΗΤΗ ΣΤΟ .....	488,00	117,12
16	11/8/2018	1195	ΣΩΛΗΝΕΣ ΧΑΛΚΟΥ Φ5 0,7ΧΙΛ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΑΙ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ	500,00	120,00
17	11/8/2018	1197	ΥΛΙΚΑ ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΩΝ Φ15 Φ18 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	480,00	115,20
18	13/8/2018	1202	ΥΛΙΚΑ ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΑΣ Φ22 ΜΟΝΩΣΕΙΣ Φ22 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	489,00	117,36

19	14/8/2018	1204	ΜΟΝΩΣΕΙΣ Φ18 ΜΟΝΩΣΕΙΣ Φ22 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	500,00	120,00
20	16/8/2018	1208	ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΑ Φ22 ΣΤΗΡΙΓΜΑΤΑ Φ22 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΥΝΕΡΓΕΙΟΥ	490,00	117,60
21	17/8/2018	1211	ΣΩΛΗΝΕΣ ΧΑΛΚΟΥ Φ18 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	470,00	112,80
22	17/8/2018	1212	ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΕΣ Φ16, ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΕΣ Φ18, ΜΟΝΩΣΕΙΣ Φ18 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	500,00	120,00
23	20/8/2018	1217	ΜΟΝΩΣΕΙΣ Φ22, ΜΟΝΩΣΕΙΣ Φ22 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	490,00	117,60
24	20/8/2018	1219	ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΕΣ Φ22, ΜΟΝΩΣΕΙΣ Φ22 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	470,00	112,80
25	21/8/2018	1221	ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΧΑΛΚΟΥ, ΣΤΗΡΙΓΜΑΤΑ ΧΑΛΚΟΥ Φ15 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	490,00	117,60
26	21/8/2018	1223	ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΑΣ ΜΟΝΩΣΕΙΣ Φ15 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	500,00	120,00
27	22/8/2018	1229	ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΧΑΛΚΟΥ Φ15, Φ22 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	490,00	117,60
28	23/8/2018	1231	ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΧΑΛΚΟΥ Φ28, ΜΟΝΩΣΕΙΣ Φ22, ΣΤΗΡΙΓΜΑΤΑ Φ18 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	495,00	118,80
29	24/8/2018	1234	ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΕΣ Φ22, ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΕΣ Φ16, ΣΤΗΡΙΓΜΑΤΑ Φ18 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	500,00	120,00
30	27/8/2018	1242	ΜΟΥΦΕΣ Φ18, ΟΡΕΙΧΑΛΚΙΝΑ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	500,00	120,00
31	28/8/2018	1244	ΣΤΗΡΙΓΜΑΤΑ ΣΩΛΗΝΩΣΕΩΝ, ΜΟΝΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	498,00	119,52
32	28/8/2018	1246	ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΕΣ Φ28 ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΖΙ	485,00	116,40
33	13/9/2018	1292	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ ΣΤΟΝ Α' ΚΑΙ Β' ΟΡΦ ΤΩΝ ..... ΜΕΤΑ ΥΛΙΚΩΝ	10.000,00	2.400,00
34	8/10/2018	1350	1)ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΣΩΛΗΝΑ ΧΑΛΚΟΥ ΓΙΑ ΤΟΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟ 2) ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΔΙΑΤΟΜΩΝ ΑΞΙΑΣ 9.680€	10.830,00	2.599,20
35	15/10/2018	1352	1) ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ 2) ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΩΝ, ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ, ΣΤΗΡΙΓΜΑΤΩΝ ΑΞΙΑΣ 11.157,20€	13.627,20	3.270,53
36	16/11/2018	1374	1) ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΩΛΗΝΩΝ ΧΑΛΚΟΥ Φ.15- .....2) ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΑ Φ.15, Φ.18, Φ22 ΑΞΙΑΣ 8.600€	9.500,00	2.280,00
37	19/11/2018	1377	1) ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΑ Φ.18 ΜΕΤΑ ΤΩΝ ΥΛΙΚΩΝ ΣΤΗ .....2) ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΑ Φ.15, Φ.18, Φ.22	8.500,00	2.040,00
38	20/11/2018	1378	1) ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΣΩΛΗΝΩΝ ΧΑΛΚΟΥ Φ.22 ΣΤΗ .....2) ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΑ Φ.18, Φ.22, Φ.28	10.200,00	2.448,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2018</b>				<b>78.338,20</b>	<b>18.801,17</b>

α/α	Ημερομηνία	Αριθ. τιμολογίου	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1	4/7/2019	1646	ΣΥΝΔΕΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΜΗΧ/ΤΟΣ ΝΕΡΟΥ	470,00	112,80

2	8/7/2019	1647	ΣΥΝΔΕΣΗ ΑΝΤΛΙΑΣ ΘΕΡΜΟΤΗΤΑΣ	488,00	117,12
3	10/7/2019	1648	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΩΝ ΚΑΣΕΤΩΝ ΟΡΟΦΗΣ	495,00	118,80
4	15/7/2019	1651	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ 18μ 7/8 ΚΑΙ 3/8 ΣΤΟ .....	450,00	108,00
5	22/7/2019	1653	ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΥΔΡΑΥΛΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ	448,00	107,52
6	22/7/2019	1654	ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΔΙΚΤΥΟΥ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	497,00	119,28
7	23/7/2019	1655	ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΕΤΑΤΟΠΙΣΗ ΔΙΚΤΥΟΥ ΥΔΡΕΥΣΗΣ	469,00	112,56
8	23/7/2019	1656	ΚΑΤΑΚΟΡΥΦΗ ΣΤΗΛΗ ΑΠΟΧ/ΣΗΝΗ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΛΛΟΓΗ ΣΥΜΠΥΚΝΩΜΑΤΩΝ	493,00	118,32
9	23/7/2019	1657	ΠΑΡΟΧΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ ΚΡΥΟΥ ΝΕΡΟΥ ΣΕ ΑΝΤΛΙΑ ΘΕΡΜΟΤΗΤΑΣ	477,00	114,48
10	26/7/2019	1658	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΚΤΥΟΥ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ	455,00	109,20
11	26/7/2019	1659	ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΩΛΗΝΑ ΧΑΛΚΟΥ Φ28 ΣΕ ΔΙΚΤΥΟ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	483,00	115,92
12	26/7/2019	1660	ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΩΛΗΝΑΣ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ	469,00	112,56
13	26/7/2019	1661	ΜΟΝΩΣΗ ΑΡΜΑΦΛΕΖ ΣΕ ΔΙΚΤΥΟ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	491,00	117,84
14	26/7/2019	1662	ΜΟΝΩΣΗ ΣΕ ΔΙΚΤΥΟ ΨΥΞΗΣ	459,00	110,16
15	29/7/2019	1664	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ 19μ 7/8 ΚΑΙ 3/8 ΣΤΟ .....	492,00	118,08
16	29/7/2019	1665	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ 3/4 ΚΑΙ 1/2 ΣΤΟ .....	490,00	117,60
17	2/8/2019	1667	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ 3/4 ΚΑΙ 1/2 ΣΤΟ .....	470,00	112,80
18	5/8/2019	1668	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ 3/8 ΚΑΙ 1/4 ΣΤΟ .....	490,00	117,60
19	8/8/2019	1673	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ 5/8 ΚΑΙ 3/8 ΣΤΟ .....	485,00	116,40
20	9/8/2019	1674	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ 5/8 ΚΑΙ 3/8 ΣΤΟ .....	497,00	119,28
21	9/8/2019	1675	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ 5 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΣΤΟ .....	460,00	110,40
22	9/8/2019	1676	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΗΧ/ΤΩΝ	480,00	115,20
23	9/8/2019	1677	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	490,00	117,60
24	12/8/2019	1678	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΗΧ/ΤΩΝ	485,00	116,40
25	13/8/2019	1679	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΗΧ/ΤΩΝ	490,00	117,60
26	14/8/2019	1680	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ	475,00	114,00
27	16/8/2019	1681	ΣΥΝΔΕΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	490,00	117,60
28	19/8/2019	1682	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	490,00	117,60
29	20/8/2019	1683	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΔΙΚΤΥΟΥ ΣΩΛΗΝΩΣΕΩΝ	480,00	115,20
30	21/8/2019	1684	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΑΠΟΧ/ΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΗΧ/ΤΩΝ	490,00	117,60

31	22/8/2019	1685	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	455,00	109,20
32	23/8/2019	1686	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΑΠΟΧ/ΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΗΧ/ΤΩΝ	490,00	117,60
33	26/8/2019	1687	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	485,00	116,40
34	28/8/2019	1688	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΔΙΚΤΥΟΥ ΣΩΛΗΝΩΣΕΩΝ	475,00	114,00
35	28/9/2019	1722	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	490,00	117,60
36	30/9/2019	1724	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΔΙΚΤΥΟΥ ΣΩΛΗΝΩΣΕΩΝ	480,00	115,20
37	4/10/2019	1729	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	450,00	108,00
38	7/10/2019	1730	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	490,00	117,60
39	8/10/2019	1733	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ	486,00	116,64
40	9/10/2019	1734	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	475,00	114,00
41	10/10/2019	1735	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	495,00	118,80
42	11/10/2019	1736	ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΟΝΩΣΗ ΑΡΜΑΦΛΕΞ ΤΩΝ ΨΥΚΤΙΚΩΝ ΣΩΛΗΝΩΝ	465,00	111,60
43	12/10/2019	1737	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΜΟΝΩΣΕΩΝ ΣΕ ΔΙ ΚΤΥΟ ΨΥΞΗΣ	490,00	117,60
44	14/10/2019	1739	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΤΗΡΙΞΗ ΣΩΛΗΝΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΩΝ	495,00	118,80
45	14/10/2019	1740	ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΛΕΤΕΡ ΨΥΞΗΣ ΣΕ ΥΔΡΑΥΛΙΚΟ ΔΙΚΤΥΟ	480,00	115,20
46	15/10/2019	1741	ΓΙΑ ΤΟΝ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟ ΔΙΚΤΥΟΥ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ ΜΕ ΑΝΤΛΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΙΣ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ	470,00	112,80
47	15/10/2019	1742	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΣΩΛΗΝΩΝ 5/8	455,00	109,20
48	16/10/2019	1749	ΓΙΑ ΜΟΝΩΣΕΙΣ ΔΙΚΤΥΟΥ ΨΥΞΗΣ	470,00	112,80
49	17/10/2019	1750	ΓΙΑ ΤΙΑ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΙΣ ΤΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ	480,00	115,20
50	18/10/2019	1751	ΓΙΑ ΧΗΜΙΚΟ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟ ΔΥΟ ΥΔΡΑΥΛΙΚΩΝ ΔΙΚΤΥΩΝ	475,00	114,00
51	21/10/2019	1752	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΨΥΚΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΠΥΚΝΩΜΑΤΑ ΣΤΙΣ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΙΣ	485,00	116,40
52	22/10/2019	1753	ΓΙΑ ΜΟΝΩΣΕΙΣ ΑΡΜΑΦΛΕΞ 19 CM ΣΩΛΗΝΩΝ ΨΥΞΗΣ	475,00	114,00
53	23/10/2019	1754	ΓΙΑ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΙΣ ΣΥΜΠΥΚΝΩΜΑΤΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΣΤΗΡΙΞΗ ΤΟΥΣ	450,00	108,00
54	24/10/2019	1755	ΓΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΨΥΚΤΙΚΩΝ ΣΩΛΗΝΩΝ 3/8 ΚΑΙ 5/8	490,00	117,60
55	25/10/2019	1756	ΓΙΑ ΜΟΝΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΩΛΗΝΩΝ ΨΥΞΗΣ	485,00	116,40
56	29/10/2019	1757	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΑΙ ΣΤΗΡΙΞΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟ ΔΙΚΤΥΟΥ	445,00	106,80
57	11/11/2019	1769	ΓΙΑ ΕΓΚ/ΣΗ ΣΩΛΗΝΩΝ PPR ΨΥΞΗΣ	480,00	115,20
58	13/11/2019	1772	ΓΙΑ ΕΓΚ/ΣΗ ΥΔΡ ΔΙΚΤΥΟΥ & ΤΗΝ ΣΤΗΡΙΞΗ ΤΟΥΣ	480,00	115,20
59	14/11/2019	1773	ΓΙΑ ΜΟΝΩΣΕΙΣ ΔΙΚΤΥΩΝ & ΣΥΜΠΥΚΝΩΜΑΤΑ	430,00	103,20
60	15/11/2019	1774	ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΔΙΚΤΥΟΥ ΨΥΞΗΣ & ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΑΣΣΕΤΩΝ	485,00	116,40
61	19/11/2019	1783	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤ. ΜΟΝ	490,00	117,60

62	23/11/2019	1787	ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΟΝΩΣΗ ΜΕ ΑΡΜΑΦΛΕΣ ΣΩΛΗΝΩΝ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ ΨΥΞΗΣ ΚΛΙΜ ΜΟΝ	485,00	116,40
63	24/11/2019	1788	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤ. ΜΟΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΧ	490,00	117,60
64	25/11/2019	1789	ΓΙΑ ΤΑ Σ...ΜΑΤΑ ΤΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	475,00	114,00
65	28/11/2019	1792	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΟΡΟΦΗΣ	495,00	118,80
66	30/11/2019	1793	ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ & ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΣΤΗΡΙΓΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΩΛΗΝΩΣΕΙΣ ΨΥΞΗΣ - ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ	490,00	117,60
67	30/11/2019	1794	ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΟΝΩΣΗ ΣΩΛΗΝΩΝ ΨΥΞΗΣ - ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ & ΑΠΟΧ	495,00	118,80
68	30/11/2019	1797	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΣΩΛΗΝΩΝ 3/8 & 5/8	470,00	112,80
69	30/11/2019	1798	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ & ΑΠΟΧ	485,00	116,40
70	2/12/2019	1802	ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΣΩΛΗΝΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	490,00	117,60
71	2/12/2019	1804	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΣΩΛΗΝΩΝ 3/8 & 5/8	490,00	117,60
72	3/12/2019	1806	ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΟΝΩΣΗ ΣΩΛΗΝΩΝ ΨΥΞΗΣ - ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ	495,00	118,80
73	4/12/2019	1808	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΤΗΡΙΞΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΑΙ ΜΟΝΩΣΕΩΝ	480,00	115,20
74	5/12/2019	1810	ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ ΠΑΛΑΙΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ ΨΥΞΗΣ - ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ & ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΟΥ	495,00	118,80
75	6/12/2019	1811	ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΤΗΡΙΞΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΩΝ	490,00	117,60
76	7/12/2019	1812	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΨΥΚΤΙΚΩΝ ΣΩΛΗΝΩΝ 3/8 & 5/8	465,00	111,60
77	9/12/2019	1813	ΓΙΑ ΜΟΝΩΣΕΙΣ & ΣΤΗΡΙΞΗ ΣΩΛΗΝΩΝ ΨΥΞΗΣ - ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ	495,00	118,80
78	10/12/2019	1815	ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	490,00	117,60
79	11/12/2019	1816	ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΙΣ ΤΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ & ΤΗΝ ΣΤΗΡΙΞΗ ΤΟΥΣ	490,00	117,60
80	12/12/2019	1817	ΓΙΑ ΤΙΣ ΜΟΝΩΣΕΙΣ ΣΩΛΗΝΩΝ ΨΥΞΗΣ - ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ	495,00	118,80
81	13/12/2019	1819	ΓΙΑ ΣΩΛΗΝΕΣ 3/8 & 5/8	455,00	109,20
82	14/12/2019	1820	ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΙΣ ΤΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ & ΤΗΝ ΣΤΗΡΙΞΗ ΤΟΥΣ	490,00	117,60
83	16/12/2019	1824	ΜΟΝΩΣΕΙΣ ΣΩΛΗΝΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	485,00	116,40
84	17/12/2019	1829	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ & ΑΠΟΧ.	495,00	118,80
85	18/12/2019	1835	ΣΥΝΔΕΣΕΙΣ ΨΥΚΤΙΚΩΝ ΣΩΛΗΝΩΝ 3/8 & 5/8	490,00	117,60
86	19/12/2019	1840	ΜΟΝΩΣΕΙΣ ΔΙΚΤΥΟΥ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	475,00	114,00
87	20/12/2019	1846	ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΔΙΚΤΥΟΥ ΨΥΞΗΣ -ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ & ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΕΩΝ	490,00	117,60
88	21/12/2019	1851	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΤΗΡΙΞΗΣ ΣΩΛΗΝΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ & ΜΟΝΩΣΕΩΝ	480,00	115,20
89	21/12/2019	1852	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΤΗΡΙΞΗΣ ΣΩΛΗΝΩΝ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ & ΜΟΝΩΣΕΩΝ	480,00	115,20
90	23/12/2019	1856	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ & ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΟΝΩΣΕΩΝ	495,00	118,80

91	23/12/2019	1858	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ & ΤΩΝ ΣΥΜΠΥΚΝΩΜΑΤΩΝ	475,00	114,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2019</b>				<b>43.714,00</b>	<b>10.491,36</b>

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας, κατά παράβαση του άρθρου 20 του Συντάγματος (δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης).
2. Έλλειψη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Ουσιαστική αβασιμότητα των εκθέσεων ελέγχου. Μη στοιχειοθέτηση εικονικότητας.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω αοριστίας των εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου.
4. Πραγματικές συναλλαγές. Καλοπιστία.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 Συντάγματος) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.).
6. Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015. Επιβολή υπερβολικού προστίμου σε βάρος του.

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

**Επειδή**, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...*».

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 του ΚΦΔ ως εξής: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει*

αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

**Επειδή**, στην αιτιολογική έκθεση του ΚΦΔ (ν.5104/2024) επί του άρθρου 33 ορίζεται ότι: «Προβλέπεται η παροχή της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, διά της κοινοποίησης σε αυτόν, με το πέρας του ελέγχου, σημειώματος διαπιστώσεων και της πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, καθώς και προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι το υπ' αριθ. 61/2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 33 ΚΦΔ) με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου αναρτήθηκε στο taxisnet, στις 02/10/2024 και ώρα 12:39:42, με αριθμό καταχώρισης 20241002....., εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στις δηλωθείσες από τον προσφεύγοντα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....@otenet.gr και .....@otenet.gr) και μήνυμα στην ατομική ψηφιακή θυρίδα (e-κοινοποιήσεις), το οποίο αναγνώστηκε αυθημερόν στις 12:51:17. Επί του ανωτέρω σημειώματος, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε υπόμνημα απόψεων και αντιρρήσεών του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον 2ο, 3ο και 4ο προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ 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**, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

**Επειδή**, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «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**, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «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...».*

**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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

**Επειδή**, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: *«Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... 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 ανωτέρω 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 15 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: *«...2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα...».*

**Επειδή**, με 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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης,....».

**Επειδή**, με το άρθρο 22 του ανωτέρω νόμου 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

**Επειδή**, με την 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 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής 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... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18...».

**Επειδή**, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν...».

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019, οριζόταν 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... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, υπό την έννοια, είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας (ΣτΕ 1338, 1160/2019). Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 τ. Α' )], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια και μόνον εφ' όσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει

τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣΤΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, οι από 29/10/2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, συντάχθηκαν με βάση την από 05/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ – ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση του ..... με ΑΦΜ ..... με κύριο αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες επισκευής υδραυλικών εγκαταστάσεων, χωρίς υλικά, είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, τις διασταυρώσεις και τις μαρτυρίες προέκυψε ότι ο ανωτέρω έκανε έναρξη εργασιών την 09/09/2003, με κύρια και μοναδική δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΥΔΡΑΥΛΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΧΩΡΙΣ ΥΛΙΚΑ». Κατά τις χρήσεις 2017 έως 2019 εμφανίζει μία αλματώδη αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής του επιχείρησης, χωρίς αντίστοιχη αύξηση των δαπανών του. Από το σύνολο των συναλλαγών που διενήργησε διαπιστώθηκε ότι 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, οι περιγραφές των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι γενικές και αόριστες και δεν προκύπτουν οι ακριβείς παρασχεθείσες υπηρεσίες, εκδίδει τιμολόγια σε διαφορετικούς πελάτες για το ίδιο έργο, 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. Ακόμη, από τον αύξοντα αριθμό των τιμολογίων, εντοπίστηκαν μεμονωμένα παραστατικά που εκδόθηκαν από διαφορετικό μπλοκ, χωρίς συνεχόμενη αρίθμηση, σε σημαντικό πλήθος συναλλαγών οι εξοφλήσεις μέσω τραπεζικού λογαριασμού ήταν εικονικές, καθώς πραγματοποιούνταν ανακύκλωση των χρημάτων με διαδοχικές καταθέσεις από πολλαπλούς πελάτες και στο τέλος μία κίνηση ανάληψης του συνολικού ποσού καταθέσεων από τον εκδότη, σε σημαντικό πλήθος συναλλαγών εκδίδονταν σχεδόν καθημερινά τιμολόγια αξίας κάτω των 500€ προς τον ίδιο κάθε φορά πελάτη, για τις ίδιες εργασίες ή για το ίδιο έργο, προκειμένου να μη διενεργηθούν οι εξοφλήσεις μέσω τραπεζής, αρκετά τιμολόγια μεγάλης αξίας εμφανίζονται ανεξόφλητα. Αρκετοί δε λήπτες των εν λόγω φορολογικών στοιχείων υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, προκειμένου να αφαιρέσουν την αξία των ληφθέντων τιμολογίων από τις δαπάνες τους και την αξία του αναλογούντος ΦΠΑ από τις φορολογητέες εισροές τους, αποδεχόμενοι την εικονικότητα των συναλλαγών. Από τον έλεγχο της συνολικής συναλλακτικής δραστηριότητας του ..... με ΑΦΜ ....., τον τρόπο έκδοσης και το περιεχόμενο των φορολογικών στοιχείων, τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών και από την συνεκτίμηση επιμέρους στοιχείων συγκεκριμένων συναλλαγών, κρίθηκε ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια προς δέκα επιχειρήσεις είναι εικονικά και αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Μάλιστα, δύο εξ αυτών των επιχειρήσεων

υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αποδεχόμενες την εικονικότητα των συναλλαγών τους.

Αναφορικά με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, από την επεξεργασία των συναλλαγών διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ των δύο επιχειρήσεων για την ανάθεση των εργασιών. Τα τιμολόγια με αριθμούς 1374/16.11.2018, 1377/19.11.2018, 1378/20.11.2018, 1646/04.07.2019 και 1656/23.07.2019 εκδόθηκαν από διαφορετικό μπλοκ, καθώς η αρίθμηση που φέρουν παρεμβάλλεται στην συνεχόμενη αρίθμηση που φέρουν τα αμέσως προηγούμενα και τα αμέσως επόμενα και έχουν διαφορετικό μέγεθος και σχεδιασμό, το σύνολο των τιμολογίων φέρει διαφορετικό γραφικό χαρακτήρα σε σχέση με τα υπόλοιπα εκδοθέντα τιμολόγια, τα περισσότερα τιμολόγια έχουν αξία μικρότερη των 500€ προκειμένου να μην υφίσταται υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο και εκδίδονται σχεδόν καθημερινά ή κάθε δύο - τρεις ημέρες, αναγράφουν πανομοιότυπες εργασίες ή πολλαπλά τιμολόγια αναγράφουν ίδιες ή επιμέρους εργασίες για το ίδιο έργο, ενώ τα περισσότερα φέρουν ελλιπή περιγραφή διότι δεν αναφέρουν το έργο που αφορούν. Περαιτέρω, στα τιμολόγια με αριθμούς 1211/17.08.2018, 1212/17.08.2018, 1217/20.08.2018, 1219/20.08.2018, 1221/21.08.2018, 1223/21.08.2018, 1229/22.08.2018, 1231/23.08.2018, 1234/24.08.2018, 1242/27.08.2018, 1244/28.08.2018 και 1246/28.08.2018 αναγράφεται προμήθεια συγκεκριμένων υλικών, χωρίς να προσδιορίζεται η ποσότητα και η αξία τους. Επίσης, στα τιμολόγια αξίας μεγαλύτερης των 500€ αναγράφεται η προμήθεια υλικών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, για τα οποία δεν προκύπτει η αγορά τους σύμφωνα με τα παραστατικά αγорών και δαπανών και τα βιβλία εσόδων - εξόδων του εκδότη. Επιπλέον, φέρεται να παρέχονται υπηρεσίες σε έργα στη Θεσσαλονίκη και στην Πιερία, χωρίς όμως να έχει πραγματοποιήσει ο εκδότης δαπάνες μετακίνησης και διαμονής (διόδια, καύσιμα ανάλογης αξίας, ξενοδοχεία, κλπ). Επιπροσθέτως, αναφορικά με τις πληρωμές των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε η υποχρέωση καταβολής τους με τραπεζικό μέσο, δη για τα τιμολόγια με αριθμούς 1292/13.09.2018, 1350/08.10.2018, 1352/15.10.2018, 1374/16.11.2018, 1377/19.11.2018 και 1378/20.11.2018, προκειμένου ο εκδότης και ο προσφεύγων να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές τους, αυτά φέρεται να εξοφλήθηκαν με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό στην ..... Τράπεζα ..... Ωστόσο, είναι έκδηλο ότι οι καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο τον εκδότη, καθώς διενεργούνταν μέσα σε χρονικό διάστημα λίγων λεπτών και στο ίδιο υποκατάστημα επί της οδού ..... στη ..... διαδοχικές καταθέσεις από διάφορους πελάτες του και ισόποσες αναλήψεις. Συγκεκριμένα, α) στις 25/09/2018 και ώρα 8:28 πραγματοποιείται κατάθεση μετρητών ποσού 12.100,00€ με αιτιολογία την εξόφληση του υπ' αριθ. 1292/13.09.2018 τιμολογίου και στις 8:29 ανάληψη του ίδιου χρηματικού ποσού, β) στις 16/11/2018 και ώρα 14:12 πραγματοποιείται κατάθεση μετρητών ποσού 30.218,32€ με αιτιολογία την εξόφληση των υπ' αριθ. 1350/08.10.2018 και 1352/15.10.2018 τιμολογίων και στις 14:13 ανάληψη χρηματικού ποσού 30.220,00€, και γ) στις 03/12/2018 και ώρα 12:31 πραγματοποιείται κατάθεση μετρητών ποσού 3.682,80€ με αιτιολογία την εξόφληση του υπ' αριθ. 1376/19.11.2018 τιμολογίου (που αφορά έτερο λήπτη), στις 12:35 πραγματοποιείται κατάθεση μετρητών ποσού 34.968,00€ με αιτιολογία την εξόφληση των υπ' αριθ. 1374/16.11.2018, 1377/19.11.2018 και 1378/20.11.2018 τιμολογίων και στις 12:35 ανάληψη χρηματικού ποσού 38.650,00€.

Βάσει των προαναφερθέντων, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την ατομική επιχείρηση του ..... με ΑΦΜ ..... α) τριάντα οκτώ (38)

εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ποσού 78.388,20€ πλέον ΦΠΑ 18.801,17€ κατά το φορολογικό έτος 2018 (φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018) και β) ενενήντα ένα (91) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ποσού 43.714,00€ πλέον ΦΠΑ 10.491,36€ κατά το φορολογικό έτος 2019 (φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019).

Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος την καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Επιπροσθέτως, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον φόρο των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι μη νόμιμων τιμολογίων, από τον ΦΠΑ εκρών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ 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».

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δε στοιχειοθέτησε την εικονικότητα των συναλλαγών, οι εκθέσεις ελέγχου είναι αόριστες και η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι ελλιπής και ανεπαρκής.

Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή προέβη στην κρίση αυτή συνεκτιμώντας τα επιμέρους στοιχεία των επίμαχων συναλλαγών, όπως την εκτέλεση έργων από τον εκδότη σε διάφορες πόλεις χωρίς να εμφανίζει δαπάνες διαμονής ή μετακίνησης, τη μη σύνταξη ιδιωτικών συμφωνητικών, την ελλιπή περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στα τιμολόγια, την έκδοση και κατάτμηση τιμολογίων για τις ίδιες εργασίες ή για το ίδιο έργο με αξία ελάχιστα μικρότερη από το ύψος των 500,01€ προκειμένου να αποφευχθεί η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο, την υπερβολικά μεγάλη αξία, σύμφωνα με την κοινή πείρα και λογική των παρεχόμενων υπηρεσιών, την πώληση υλικών σημαντικής αξίας, για τα οποία δεν προκύπτει η αγορά τους, την έκδοση τιμολογίων από διαφορετικά μπλοκ χωρίς συνεχόμενη αρίθμηση, τις εικονικές εξοφλήσεις μέσω τραπεζικού λογαριασμού με ανακύκλωση μετρητών σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δύο λήπτες εκ των κριθέντων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αποδεχόμενοι την εικονικότητα των συναλλαγών.

**Επειδή**, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και πως σε κάθε περίπτωση ο ίδιος τυγχάνει καλόπιστος. Προς τούτο συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα τιμολόγια εκδόσεως του ίδιου για έργα που είχε αναθέσει (ως υπεργολαβία) στον ..... με ΑΦΜ ....., εξοφλητικές αποδείξεις πληρωμής μετρητών υπογεγραμμένες από τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αλληλογραφία με πελάτες του για την ανάληψη των έργων, φωτογραφίες από τα έργα που είχε αναθέσει στον ..... , υπογεγραμμένα ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης υπεργολαβίας και πληρωμές μέσω τραπεζής για την εξόφληση των υπ' αριθ. 1292/13.09.2018, 1350/08.10.2018, 1352/15.10.2018, 1374/16.11.2018, 1377/19.11.2018 και 1378/20.11.2018 τιμολογίων.

Εντούτοις, αναφορικά με τα 123 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του ..... με αξία μικρότερη των 500,01€, αυτά είτε φέρουν ελλιπή περιγραφή με αποτέλεσμα

να μην είναι δυνατή η συσχέτισή τους με τιμολόγια εκδόσεως του προσφεύγοντος προς πελάτες του είτε αναγράφουν υλικά αόριστης ποσότητας και αξίας τα οποία ο εκδότης δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει (εφόσον δεν προκύπτει η αγορά τους), ενώ σε κάθε περίπτωση είναι έκδηλη η καταστρατήγηση των διατάξεων περί υποχρέωσης εξόφλησης τιμολογίων με τραπεζικό μέσο, προκειμένου να μην υφίσταται η δυνατότητα ιχνηλάτησης των συναλλαγών.

Ειδικότερα, αναφορικά με το υπ' αριθ. 1292/13.09.2018 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.400,00€, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά εργασίες στο ..... και συνυπέβαλε, μεταξύ άλλων, α) το από 03/10/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του ιδίου και του ..... για το οποίο υποβλήθηκε δήλωση κατάστασης συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, β) το από 25/09/2018 γραμμάτιο είσπραξης με κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό του εκδότη στη ..... Τράπεζα ....., γ) την από 24/04/2019 βεβαίωση του προσφεύγοντος περί επίδειξης λειτουργίας και χειρισμού του κλιματιστικού εξοπλισμού που εγκαταστάθηκε στο ....., δ) διάφορες επιταγές για εξόφληση προμηθευτών, και ε) την αλληλογραφία με τον ιδιοκτήτη του έργου. Από την εξέταση των ανωτέρω προκύπτει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε στις 13/09/2018, δηλαδή σε χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας σύνταξης και ανάθεσης της υπεργολαβίας, στο από 03/10/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό δεν αναφέρεται η έκταση των ανατεθεισών εργασιών, η οποία καθορίζει και το ύψος της αμοιβής, αλλά γίνεται γενική περιγραφή, ενώ συμφωνήθηκε η καταβολή της αμοιβής με το πέρας των εργασιών, με χρόνο εκτέλεσης αυτών από 03/10/2018 έως 30/10/2018. Δηλαδή ενώ η υπεργολαβία ανατέθηκε στις 03/10/2018, η έκδοση του τιμολογίου έλαβε χώρα στις 13/09/2018 και η καταβολή της αμοιβής στις 25/09/2018. Στο δε γραμμάτιο είσπραξης μετρητών της ..... Τράπεζας ..... φέρεται να είναι καταθέτης ο προσφεύγων αλλά η υπογραφή του είναι εμφανώς διάφορη από αυτή που φέρουν οι επιταγές του και το ιδιωτικό συμφωνητικό, ενώ πραγματοποιείται ανάληψη από τον εκδότη το αμέσως επόμενο λεπτό της κατάθεσης, ήτοι πραγματοποιήθηκε μία τραπεζική κίνηση με σκοπό να περιβληθεί η συναλλαγή με αληθοφάνεια.

Επιπλέον, αναφορικά με τα υπ' αριθ. 1350/08.10.2018 και 1352/15.10.2018 τιμολόγια, καθαρής αξίας 10.830,00€ πλέον ΦΠΑ 2.599,20€ και 13.627,20€ πλέον ΦΠΑ 3.270,52€ αντίστοιχα, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι αφορούν εργασίες για τις οποίες ο ίδιος έχει εκδώσει α) προς την επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ ....., το υπ' αριθ. 619/27.08.2018 δελτίο αποστολής - τιμολόγιο, καθαρής αξίας 3.900,00€ πλέον ΦΠΑ 936,00€, β) προς την επιχείρηση με την επωνυμία «..... Ι.Α.Ε.» με ΑΦΜ ....., το υπ' αριθ. 143/22.10.2018 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 3.896,00€ πλέον ΦΠΑ 935,04€, γ) προς την επιχείρηση με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ ....., το υπ' αριθ. 631/14.11.2018 δελτίο αποστολής - τιμολόγιο, καθαρής αξίας 2.696,00€ πλέον ΦΠΑ 647,04€, δ) προς την επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ ....., το υπ' αριθ. 636/07.12.2018 δελτίο αποστολής - τιμολόγιο, καθαρής αξίας 6.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.440,00€, ε) προς την ατομική επιχείρηση της ..... (ΑΦΜ .....), το υπ' αριθ. 639/18.12.2018 δελτίο αποστολής - τιμολόγιο, καθαρής αξίας 4.825,81€ πλέον ΦΠΑ 1.158,19€, και στ) προς την ατομική επιχείρηση του ..... - ..... (ΑΦΜ .....), το υπ' αριθ. 362/28.01.2019 δελτίο αποστολής - τιμολόγιο, καθαρής αξίας 2.320,00€ πλέον ΦΠΑ 556,80€ και το υπ' αριθ. 154/29.01.2019 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 8.475,00€ πλέον ΦΠΑ 2.034,00€.

Από την εξέταση των ανωτέρω προκύπτει ότι τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόσεως του .....  
..... φέρουν ελλιπή περιγραφή διότι δεν προσδιορίζουν το εκτελεσθέν έργο με αποτέλεσμα να υπάρχει αδυναμία συσχέτισής τους με τα τιμολόγια εκδόσεως του προσφεύγοντος, αναγράφουν την τοποθέτηση υλικών μεγάλης αξίας για τα οποία ο εκδότης δεν εμφανίζει αγορές, εκδόθηκαν στις 08/10/2018 και 15/10/2018, ήτοι δε συμπίπτουν χρονικά με τα έργα που εκτέλεσε ο προσφεύγων, με εξαίρεση το υπ' αριθ. 143/22.10.2018 τιμολόγιο και δε συντάχθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης εργασιών. Από τις κινήσεις δε του λογαριασμού του εκδότη στη ..... Τράπεζα ....., καθότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης, προκύπτει ότι πραγματοποιούνται αναλήψεις από τον εκδότη αμέσως μετά τις καταθέσεις, ήτοι πραγματοποιήθηκαν τραπεζικές κινήσεις με σκοπό να περιβληθούν οι συναλλαγές με αληθοφάνεια.

Επίσης, αναφορικά με τα υπ' αριθ. 1374/16.11.2018, 1377/19.11.2018 και 1378/20.11.2018 τιμολόγια, καθαρής αξίας 9.500,00€ πλέον ΦΠΑ 2.280,00€, 8.500,00€ πλέον ΦΠΑ 2.040,00€ και 10.200,00€ πλέον ΦΠΑ 2.448,00€ αντίστοιχα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν εργασίες στην επιχείρηση «.....» και συνυπέβαλε, μεταξύ άλλων, α) το από 02/11/2018 υπογεγραμμένο ιδιωτικό συμφωνητικό για το οποίο υποβλήθηκε δήλωση κατάστασης συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, β) το υπ' αριθ. 1849/22.11.2018 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση «..... ΑΒΕΕ», καθαρής αξίας 5.780,00€ πλέον ΦΠΑ 1.387,20€, γ) το υπ' αριθ. 149/21.11.2018 τιμολόγιο πώλησης αγαθών προς την επιχείρηση «..... ΑΒΕΕ», καθαρής αξίας 18.480,00€ πλέον ΦΠΑ 4.435,20€, δ) το υπ' αριθ. Α51/06.12.2018 τιμολόγιο πώλησης προς την επιχείρηση «.....», καθαρής αξίας 4.346,00 πλέον ΦΠΑ 1.043,04€, ε) την αλληλογραφία με τον ιδιοκτήτη του έργου για αγορά ενός μηχανήματος καθαρής αξίας 18.480,00€ με κόστος τοποθέτησης υδραυλικού - ψυκτικού κυκλώματος 5.780,00€ πλέον ΦΠΑ, και στ) κίνηση του λογαριασμού του εκδότη στη ..... Τράπεζα .....

Από την εξέταση των ανωτέρω προκύπτει ότι στο από 02/11/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό δεν αναφέρεται η έκταση των ανατεθεισών εργασιών, η οποία καθορίζει και το ύψος της αμοιβής, αλλά γίνεται γενική περιγραφή. Επιπρόσθετα, καίτοι η προσφορά αλλά και το υπ' αριθ. 1849/22.11.2018 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση «..... ΑΒΕΕ», για την τοποθέτηση υδραυλικού - ψυκτικού κυκλώματος, είναι καθαρής αξίας 5.780,00€ πλέον ΦΠΑ, η δε συνολική αξία του έργου με την τοποθέτηση/εγκατάσταση συστημάτων κλιματισμού ανήλθε σε 28.606,00€ πλέον ΦΠΑ 6.865,44€, ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ..... του ..... έχει τιμολογήσει εργασίες με τοποθέτηση υλικών συνολικού ύψους 34.968,00€, ήτοι υπερπολλαπλάσιο ποσό του συμφωνηθέντος μεταξύ του προσφεύγοντος και του πελάτη του. Από τις κινήσεις δε του λογαριασμού του εκδότη στη Συνεταιριστική Τράπεζα Λάρισας, καθότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης, προκύπτει ότι πραγματοποιούνται αναλήψεις από τον εκδότη στο ίδιο λεπτό των καταθέσεων, ήτοι πραγματοποιήθηκαν τραπεζικές κινήσεις με σκοπό να περιβληθούν οι συναλλαγές με αληθοφάνεια.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

**Επειδή**, περαιτέρω, η επικαλούμενη καλοπιστία του προσφεύγοντος ως λήπτη θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

**Κατά συνέπεια**, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας, μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας, πραγματικών συναλλαγών και καλοπιστίας, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

**Ως προς τον 5<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 58 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 και κωδικοποιήθηκε στο άρθρο 58 του Ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

**Επειδή**, με το άρθρο 58Α του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019 και κωδικοποιήθηκε στο άρθρο 58Α του Ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή επέβαλε την προβλεπόμενη από την περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 κύρωση κατόπιν διαπίστωσης υποβολής ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019, που το ποσό του φόρου που προέκυψε με βάση τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προέκυψε βάσει των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων.

Επίσης, η ελεγκτική αρχή επέβαλε την προβλεπόμενη από την παρ. 2 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 κύρωση κατόπιν διαπίστωσης υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019, λόγω της μη απόδοσης ή της μειωμένης απόδοσης ΦΠΑ.

**Επειδή**, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι η επιβολή δυσανάλογων και υπερβολικών προστίμων, τα οποία η φορολογική αρχή δεν έχει την ευχέρεια να καθορίσει το ύψος τους εντός κάποιων οριζόμενων ανώτατων και κατώτατων ορίων, σε αντίθεση με το άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α., παραβιάζουν την αρχή της αναλογικότητας και το δικαίωμα στη δίκαιη δίκη.

**Επειδή**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς

συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

**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 παρ. 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς τον 6<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου...».

**Επειδή**, ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015 είναι αντισυνταγματικές λόγω επιβολής υπερβολικού προστίμου. Ωστόσο, η εν λόγω διάταξη αφορά αφενός παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν.4174/2013, ήτοι μέχρι 26/07/2013, αφετέρου προβλέπει την επιβολή κύρωσης όταν η εικονικότητα έγκειται στο πρόσωπο του εκδότη, ήτοι για παράβαση διάφορη με την υπό κρίση υπόθεση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015, προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

#### **Αποφασίζουμε**

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ....../30.11.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....../2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	34.304,48€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	17.152,24€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.388,75€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>57.845,47</b>

**Υπ' αριθ. ....../2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	19.671,30€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	9.835,65€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.641,58€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>33.148,54€</b>

**Υπ' αριθ. ....../2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	10.640,52€
Κύριος Φόρος	8.160,65€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	4.080,32€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>12.240,97€</b>

**Υπ' αριθ. ....../2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019**

Κύριος Φόρος	21.131,88€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	10.565,93€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>31.697,81€</b>

*\* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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  
α.α.

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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.