



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 344

**ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 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 **07/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατά: α) της υπ' αριθ. ..../**26.09.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

και β) της υπ' αριθ. ..../**26.09.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, 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 **07.11.2024** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ..../**26.09.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 3.352,32€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 1.676,16€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 90,05€, ήτοι συνολικό ποσό **5.118,53€**.

Με την με αριθμό .../**26-09-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ύψους 8.282,17 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ύψους 4.141,08 €, ήτοι συνολικό ποσό **12.423,25 €** και δεν του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 237,83 €.

Δυνάμει της υπ'αριθ. ..../**0/.../10.06.2024** 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 01/01/2018 - 31/12/2018, 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 ....., 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 στο φορολογικό έτος 2018 δεκατέσσερα (14) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 35.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 8.520,00 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. ..../22-07-2024 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. ..../30-09-2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας με συστημένη επιστολή (αριθμός συστημένης επιστολής RE ..... GR).

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 ερειδονται 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, αναπιολόγητα 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.

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. Οι 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 εκπιπόμενες 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 εκπαισιμότητά 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, 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 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 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία** (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη 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 διαλαμβανόμενων 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).

**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 2018 αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις με ημερομηνία θεώρησης 26-09-2024 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 **εκδότη** 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 Συνεταιριστικής Τράπεζας ..... επί της οδού ..... στη ....., 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 Συνεταιριστικής Τράπεζας Θεσσαλίας 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 περιεγράφηκε 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 τραπεζής.
- 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 έκρινε με την από 05/10/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. Λάρισας **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 ..... (.....)».
- 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 Συν/κή Τράπεζα ..... από τον ίδιο τον ....., καθώς διενεργούνταν μέσα σε χρονικό διάστημα λίγων λεπτών και στο ίδιο υποκατάστημα επί της ..... στην ....., 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:

<i>Ημερ.</i>	<i>Ωρα.</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Ποσό</i>
10-09-18	10-09 (9:35)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ..... ΑΛΤ ..... ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ Νοί 182-1184-1259-1270	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 Νο1269	1.600,00

12-09-18	12-09 (11:00)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ..... ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ Νο 272	11.780,00
12-09-18	12-09 (11:01)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-13.380,00

03-10-18	03-10 (10:34)	ΚΑ ΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ .....ΑΦΜ ..... ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ Νο 1303	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 1305	14.520,00
03-10-18	03-10 (10:38)	ΚΑ ΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ . ..... ΑΦΜ..... ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ Νο 1316	18.150,00
03-10-18	03-10 (10:39)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ..... ΟΕΑΦΜ ..... ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	60.000,00
03-10-18	03-10 (10:40)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ .....ΑΦΜ ..... ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ Νο 1308 ΚΑΙ Νο 1313	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.No. 1549 ..... ΑΦΜ: .....	24.623,50
03-04-19	03-04 (11:07)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.No. 1570 ΑΔΤ..... ΑΦΜ:.....	2.634,68
03-04-19	03-04 (11:09)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.No. 1572 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 1625,1608,1641	16.000,00
11-07-19	11-07 (14:10)	ΚΑ ΤΑ ΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ. 1596,1601,1613,1624,1631,1638 ..... 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 Δ.Ο.Υ. Λάρισας για τον εκδότη των επίμαχων Τ.Π.Υ., ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 26-9-2024 Έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας για τον προσφεύγοντα, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων ....., με Α.Φ.Μ. .... στη χρήση 2018 ζήτησε, έλαβε, αποδέχτηκε και καταχώρησε δεκατέσσερα (14) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 35.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 8.520,00 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:

<b>Α/Α</b>	<b>ΗΜ/ΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ</b>	<b>ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ</b>	<b>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</b>	<b>Φ.Π.Α.</b>	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>
1	13/6/2018	1076	500,00	120,00	620,00 €
2	14/6/2018	1079	500,00	120,00	620,00 €
3	16/6/2018	1095	500,00	120,00	620,00 €
4	18/6/2018	1100	500,00	120,00	620,00 €
5	20/6/2018	1107	500,00	120,00	620,00 €
6	23/6/2018	1116	500,00	120,00	620,00 €
7	25/6/2018	1119	500,00	120,00	620,00 €
8	27/6/2018	1128	500,00	120,00	620,00 €
9	6/8/2018	1182	5.500,00	1.320,00	6.820,00 €
10	7/8/2018	1184	5.000,00	1.200,00	6.200,00 €
Π	31/8/2018	1259	8.000,00	1.920,00	9.920,00 €
12	5/9/2018	1270	8.000,00	1.920,00	9.920,00 €
13	18/9/2018	1308	2.500,00	600,00	3.100,00 €
14	20/9/2018	1313	2.500,00	600,00	3.100,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2018</b>			<b>35.500,00</b>	<b>8.520,00</b>	<b>44.020,00</b>

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου η αξία των επίμαχων δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 35.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 8.520,00€ εκδόσεως του ....., με ΑΦΜ ..... δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στην επίμαχη χρήση

2018, και ο έλεγχος προχώρησε στο λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντος του ελεγχόμενου έτους 2018 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 τις προσβαλλόμενες με την υπό κρίση προσφυγή οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2018.

**Επειδή**, η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών) φορολογικού έτους 2018 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. αναίτιολογητες, διότι **στις επίμαχες από 26/09/2024 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 δύο (2) αποδείξεις κατάθεσης μετρητών της Συνεταιριστικής Τράπεζας ....., ήτοι την από 10-9-2018 ποσού 32.065,00 ευρώ και την από 3-10-2018 ποσού 6.200,00 ευρώ. Πλην, όμως, ο εν λόγω ισχυρισμός δέον να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος διότι, κατ' αρχάς, σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά εκτίθενται (και μάλιστα με αναλυτική παράθεση των κινήσεων καταθέσεων και αναλήψεων) στις από 26-9-2024 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 Δ.Ο.Υ. Λάρισας 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 Συνεταιριστικής 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 ..... Επιπλέον, από μια απλή επισκόπηση της από 10-9-2018 απόδειξης κατάθεσης μετρητών της Συνεταιριστικής Τράπεζας ....., ποσού 32.065,00 ευρώ, την οποία προσκομίζει ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή του, εμφανίζεται ως καταθέτης του επίμαχου ποσού ο ίδιος ο εκδότης των Τ.Π.Υ., ήτοι ο ....., η δε τεθείσα υπογραφή για λογαριασμό του καταθέτη προφανώς δεν είναι του προσφεύγοντος (ήτοι του .....), καθώς φέρει αρχικά «Κ.Κ.», 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., ως είθιστε στις συναλλαγές. Αξίζει δε να σημειωθεί ότι αμέσως μετά την κατάθεση στις 10-9-2018 και ώρα 9:35 του προαναφερόμενου ποσού των 32.065,00 ευρώ, την ίδια ημερομηνία και το ίδιο λεπτό, ήτοι στις 10-9-2018 και ώρα 9:35 πραγματοποιείται ισόποση ανάληψη από το λογαριασμό του εκδότη των ένδικων Τ.Π.Υ. ...., όπως προκύπτει από τους πίνακες σχετικά με τις τραπεζικές κινήσεις των λογαριασμών του εκδότη που παρατίθενται στην από 5/10/2023 Έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας για τον εκδότη των επίμαχων Τ.Π.Υ., ....., αλλά και στη με ημερομηνία θεώρησης 26-9-2024 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας για τον προσφεύγοντα και λήπτη των ένδικων στοιχείων (βλ. σελ. 8 αυτής). Ομοίως όσον αφορά την προσκομισθείσα από τον προσφεύγοντα και από 3-10-2018 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της Συνεταιριστικής Τράπεζας ....., ποσού 6.200,00 ευρώ, εμφανίζεται πάλι ως καταθέτης του επίμαχου ποσού ο ίδιος ο εκδότης των Τ.Π.Υ., ήτοι ο ....., δίχως και πάλι να τίθεται η σφραγίδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος που δήθεν κατέθεσε το εν λόγω ποσό προς εξόφληση των επίμαχων Τ.Π.Υ., ενώ, επίσης, κατόπιν διαδοχικών καταθέσεων, ακολουθεί ανάληψη του συνόλου των ποσών των διαδοχικών καταθέσεων που προηγήθηκαν, μεταξύ αυτών και του ποσού της προαναφερόμενης κατάθεσης ύψους 6.200,00 ευρώ, σύμφωνα με τον πίνακα που παρατίθεται στη σελίδα 9 της από 26-9-2024 Έκθεσης ελέγχου φορολογίας Ε.Λ.Π. για τον λήπτη των ένδικων Τ.Π.Υ. και στη παρούσα προσφεύγοντα. 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 32.065,00 + 6.200,00 = 38.265,00 ευρώ, ενώ η συνολική αξία των επίμαχων εικονικών Τ.Π.Υ. για το ελεγχόμενο έτος 2018 ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 44.020,00 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 δε 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, ήτοι πέντε ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου που προσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή του, τούτος τυγχάνει απορριπτέος ως αναληθής και αναπόδεικτος διότι, κατ' αρχάς τα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου δεν έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., όπως προκύπτει από την επισυναπτόμενη στην παρούσα εκτύπωση ΟΠΣ ΤΑΧΙΣ/Διαχείριση Υπεύθυνων Δηλώσεων άρθ. 19 ν. 820/1978 για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, ούτε φέρουν βεβαίωση από αρμόδια δημόσια αρχή, ως εκ τούτου, στερούνται βέβαιης χρονολογίας και δεν έχουν αποδεικτική ισχύ, επομένως, δεν επρόκειτο για στοιχεία ισχυρά να κλονίσουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου και να αποδείξουν τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών, απορριπτόμενου ως αβάσιμου κάθε αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

**Επειδή**, ο προσφεύγων προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του πέντε (5) ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου για τη χρήση 2018 για τις εργασίες που αναγράφονται στα επίμαχα Τ.Π.Υ.

**Επειδή**, η διάταξη του **άρθρου 19** "Υποβολή στοιχείων δια τους εργολάβους ή υπεργολάβους" του **N 820/1978**, όπως τροποποιήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 5 του Ν. 2954/2001 και ισχύει από 1.1.2002, η οποία ορίζει ότι : *«Πας όστις αναθέτει εις εργολάβον ή υπεργολάβον την έναρξιν τεχνικών έργων αξίας μεγαλύτερας των έξι χιλιάδων (6.000,00) ευρώ, υποχρεούται να γνωστοποιήση προ της έναρξεως των εργασιών του τούτου εις τον αρμόδιον δια την φορολογίαν του Οικονομικόν Εφορον τα στοιχεία του αναλαβόντος τας εργασίας εργολάβου ή υπεργολάβου ή να καταθέση εις τον αυτόν Οικονομικόν Έφορον αντίγραφον του συμφωνητικού αναλήψεως των εργασιών τούτων».*

**Επειδή**, η διάταξη του **άρθρου 8 παρ. 16 του Ν. 1882/1990** ορίζει ότι: *«16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».* Κατ' εξουσιοδότηση, εξάλλου, του άρθρου 32 παρ. 7 του ν. 2648/1998 (Α' 238), εκδόθηκε, εν συνεχεία, η Αριθ. 1065606/7222/ΔΕ-Β718-7-2000 απόφαση Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β'Αρ.Φύλ.951/31-7-2000), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα, με την οποία καθορίσθηκε διαφορετικός τρόπος

υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί (πλην των χρηματιστηριακών επιχειρήσεων) υπόχρεοι, ως ακολούθως : «1. ... 2. Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο. Ειδικά για τα συμφωνητικά που καταρτίζονται εντός του έτους 2020, ανεξαρτήτως του ημερολογιακού τριμήνου κατάρτισής τους, ορίζεται ετήσια υποβολή, με προθεσμία έως την 29η Ιανουαρίου 2021.».

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την επισύναπταμενη στην παρούσα εκτύπωση ΟΠΣ ΤΑΧΙΣ/Διαχείριση Υπεύθυνων Δηλώσεων άρθ. 19 ν. 820/1978 για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, **ουδέν από τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα συμφωνητικά έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας, όπως απαιτεί η διάταξη του άρθρου 19 του Ν. 820/1978, όπως τροποποιήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 5 του Ν. 2954/2001 και ισχύει από 1.1.2002.**

**Επειδή**, επιπλέον στην υπό κρίση υπόθεση 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 τέσσερις (4) εκτυπώσεις από την εφαρμογή του TAXISnet «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990». Από μια γρήγορη επισκόπηση των προαναφερόμενων Καταστάσεων Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990 που υπέβαλε ο προσφεύγων για τα οικεία τρίμηνα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2018 συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει εμπρόθεσμα προς θεώρηση τριμηνιαίες καταστάσεις για κανένα από τα πέντε (5) συμφωνητικά που επικαλείται, **παρά τα υπέβαλε ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΑ ΣΧΕΔΟΝ ΕΞΙ (6) ΕΤΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΠΝΟΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΠΟΥ ΕΛΗΓΕ ΣΤΙΣ 20-10-2018 με τη με αριθμό ...../11-7-2024 δήλωσή του μετά την κοινοποίηση σε αυτόν στις 27-6-2024 της με αριθμ. ....../17-6-2024 Γνωστοποίησης - Πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων (ίδτετε επισυναπτόμενη εκτύπωση από την ιστοσελίδα των ΕΛΤΑ για τον εντοπισμό αντικειμένου με αριθμό συστημένης επιστολής RE ..... GR) και ενώ, είχε**

ήδη προηγηθεί η κοινοποίηση σε αυτόν στις 9-5-2024 του με αριθμ. ..../22-4-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα έτερα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2019 και 2020, όπως προκύπτει από την οικεία εκτύπωση από την ιστοσελίδα των ΕΛΤΑ για τον εντοπισμό αντικειμένου με αριθμό συστημένης επιστολής RE ..... GR και πριν την κατάθεση του με αριθμ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Λάρισας ...../16-9-2024 υπομνήματος απόψεων του ενώπιον του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας μόλις στις 16-9-2024 κατόπιν διαδοχικών παρατάσεων που του χορηγήθηκαν για την προσκόμιση του εν λόγω υπομνήματος σύμφωνα με τις με αριθμούς πρωτοκόλλου ...../7-8-2024 και ...../5-9-2024 αιτήσεις του (αντίγραφα των οποίων επισυνάπτονται στην παρούσα) ΜΕ ΠΡΟΦΑΝΗ ΣΚΟΠΟ ΤΗΝ ΠΡΟΣΔΟΣΗ ΤΕΧΝΗΝΤΩΣ ΝΟΜΙΜΟΦΑΝΕΙΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ.

Συμπερασματικά, τα ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή του δεν έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα στη φορολογική αργή 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 αντιδίκου.

**Επειδή**, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η με αρ. πρωτ. ΔΣΛ\_ΕΒ\_...../5-9-2024 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 ότι 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, απορριπτόμενου 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 πίστει. Ως εκ τούτου, σε καμία περίπτωση δεν απεδείχθη η καλή πίστη του προσφεύγοντος και ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

**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, αφενός, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της και αφετέρου, 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 υπάρχει αντιστοίχιση των άρθρου 58 παρ. 1 και 58Α παρ. 1 του ν. 4987/2022, με τα άρθρα 54 παρ. 1 και 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024.

**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.»

### Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ..../07.11.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ .....

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

Υπ' αριθ. ..../26.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	16.093,48	16.093,48
Πιστωτικό ποσό		
Χρεωστικό ποσό	732,42	732,42
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	1.676,16	1.676,16
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	90,05	90,05
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε για επιστροφή		
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>	<b>5.118,53</b>	<b>5.118,53</b>

Υπ' αριθ. ..../26.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	112.691,83	112.691,83
Αξία φορολογητέων εισροών	74.705,28	74.705,28
Φόρος εκροών	27.046,05	27.046,05
Υπόλοιπο φόρου εισροών	18.763,88	18.763,88
Πιστωτικό υπόλοιπο		
Χρεωστικό υπόλοιπο	8.282,17	8.282,17
Πρόστιμο άρθρου 58/58 <sup>A</sup> του ΚΦΔ	4.141,08	4.141,08

<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>12.423,25</b>	<b>12.423,25</b>
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

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  
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.