



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 21-02-2025

Αριθμός απόφασης: 278

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. 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 (Β' 1440),
- 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού, κατά: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, 4) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 και 5) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου για Αμοιβές που Εισπράττονται από Εργολήπτες Κατασκευής κάθε είδους Τεχνικών Έργων κλπ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, προσδιορίστηκε ποσό για βεβαίωση ύψους 809.199,65 ΕΥΡΩ. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα: α) ποσό 377.600,80 ΕΥΡΩ που αφορά εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε καθώς δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και β) 851.722,93 ΕΥΡΩ που αφορά λοιπές δαπάνες που δεν αποδεικνύονται από κατάλληλα δικαιολογητικά.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, προσδιορίστηκε ποσό για βεβαίωση ύψους 263.465,26 ΕΥΡΩ. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα: α) ποσό

160.000,00 ΕΥΡΩ που αφορά εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε καθώς δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και β) 208.510,94 ΕΥΡΩ που αφορά λοιπές δαπάνες που δεν αποδεικνύονται από κατάλληλα δικαιολογητικά.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε ποσό για βεβαίωση ύψους 288.788,76 ΕΥΡΩ. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές στο ποσό των 958.967,62 ΕΥΡΩ στις οποίες αντιστοιχεί Φ.Π.Α. 24% ποσού 230.152,22 ΕΥΡΩ και τις απαλλασσόμενες εκροές στο ποσό των 150.216,45 ΕΥΡΩ, ενώ ο προσφεύγων είχε δηλώσει φορολογητέες εκροές ποσού 804.738,15 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 193.137,15 ΕΥΡΩ. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών χωρίς να έχει δικαίωμα ως εξής: α) Αξία εισροών 377.600,80 ΕΥΡΩ - Φόρος Εισροών 90.624,20 ΕΥΡΩ, επειδή τα σχετικά φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αξία εισροών 271.817,09 ΕΥΡΩ – Φόρος Εισροών 64.886,75 ΕΥΡΩ, επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε ποσό για βεβαίωση ύψους 61.207,93 ΕΥΡΩ. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών χωρίς να δικαιώμα ως εξής: α) Αξία εισροών 160.000,00 ΕΥΡΩ - Φόρος Εισροών 38.400,00 ΕΥΡΩ, επειδή τα σχετικά φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αξία εισροών 10.498,16 ΕΥΡΩ – Φόρος Εισροών 2.405,28 ΕΥΡΩ, επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου για Αμοιβές που Εισπράττονται από Εργολήπτες Κατασκευής κάθε είδους Τεχνικών Έργων κλπ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε ποσό για βεβαίωση ύψους 25.804,35 ΕΥΡΩ (Φόρος 17.202,90 ΕΥΡΩ πλέον πρόστιμο ύψους 8601,45 ΕΥΡΩ). Η έκδοση της προαναφερόμενης πράξης οφείλεται στο γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου επί εισοδημάτων που κατέβαλε σε εργολήπτη κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και δεν απέδωσε τον αναλογούντα παρακρατούμενο φόρο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. Πληροφοριακό Δελτίο της το οποίο στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων το φορολογικό έτος **2018** έλαβε και χρησιμοποίησε επτά (7) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία εικονικότητας 377.600,80 €, στα οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. αξίας 90.624,20 € από τη οντότητα με Α.Φ.Μ. Επιπλέον το φορολογικό έτος **2019** σύμφωνα με το προαναφερόμενο πληροφοριακό ο προσφεύγων εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 35.000,00 €, στη οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. αξίας 8.400,00 €, προς την οντότητα με Α.Φ.Μ., το οποίο είναι εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και έλαβε και χρησιμοποίησε ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 160.000,00 €, στη οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. αξίας 38.400,00 €, από την οντότητα με Α.Φ.Μ., το οποίο είναι εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.

Απόρροια του προαναφερόμενου Πληροφοριακού Δελτίου ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων. Συνεπώς ο έλεγχος διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ήτοι βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων από τρίτους (αντι-συμβαλλόμενους, τραπεζικά ιδρύματα, κτλ) μετά από αιτήματα παροχής πληροφοριών προς τρίτους, καθώς και από κάθε άλλο διαθέσιμο στοιχείο (υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών ΜΥΦ, υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., κτλ).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι:

α) ο προσφεύγων εξέδωσε κατά τη χρήση 2019 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας **35.000,00€**, στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. αξίας **8.400,00€**, προς την οντότητα με ΑΦΜ, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.

β) ο προσφεύγων έλαβε και χρησιμοποίησε, κατά τη χρήση **2018 επτά (7)** μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία εικονικότητας **377.600,80€** οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. αξίας **90.624,20€**, από την οντότητα με ΑΦΜ, και κατά τη χρήση **2019** έλαβε και χρησιμοποίησε ένα εικονικό (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας **160.000,00€**, στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. αξίας **38.400,00€**, από την οντότητα με ΑΦΜ, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.

γ) Δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου επί εισοδημάτων που κατέβαλε σε εργολήπτη τεχνικών έργων και δεν απέδωσε τον αναλογούντα παρακρατούμενο φόρο στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 64 του Κ.Φ.Ε.

Πιο συγκεκριμένα στο φορολογικό έτος 2018 είχε λάβει 7 φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 573.430,00 και αναλογούντα Φ.Π.Α. 137.623,20 ΕΥΡΩ από τον με ΑΦΜ,

που αφορούσαν τεχνικά έργα. Βάσει των ανωτέρω ο αναλογών φόρος που έπρεπε να παρακρατηθεί και να αποδοθεί στη Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε σε 17.202,90 ΕΥΡΩ.

δ) λόγω μη προσκόμισης λογιστικών αρχείων και στοιχείων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπόμενες τις δαπάνες για αγορές και έξοδα, καθώς δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί ότι οι συναλλαγές αυτές ήταν πραγματικές, πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης και ότι καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης στη σωστή φορολογική περίοδο.

ε) ομοίως, λόγω μη προσκόμισης λογιστικών αρχείων και στοιχείων δεν κατέστη δυνατό να επιβεβαιωθούν τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων και συγκεκριμένα τα αριθμητικά δεδομένα των δαπανών – εισροών – ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που δηλώθηκαν στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., οπότε ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το αναλογούντα Φ.Π.Α. ως εκπιπόμενο.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκαν η από/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η από/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και η/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Παρακρατούμενου ή Αποδιδόμενου Φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κλπ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Μη σύννομος χαρακτηρισμός των συναλλαγών ως εικονικών από τη φορολογική αρχή. Οι υπό εξέταση συναλλαγές είναι πραγματικές και εξοφλήθηκαν με τραπεζικά έγγραφα (καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη και τραπεζικές επιταγές). Επιπλέον τελούσε σε καλή πίστη.
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που*

πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

Όσον αφορά στα ομόλογα του άρθρου 37 παράγραφος 5, σε παρακράτηση φόρου υποχρεούνται από τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου μόνον οι φορείς πληρωμής που προβαίνουν σε καταβολές τόκων και δεν υποχρεούνται σε παρακράτηση ο εκδότης των ομολόγων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 62 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου: α) μερίσματα, β) τόκοι, γ) δικαιώματα (royalties), δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, καθώς και οι συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται από Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης ή τα ταμεία της παρ. 20 του άρθρου 6 του ν. 3029/2002 (Α' 160). στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) για μερίσματα πέντε τοις εκατό (5%). β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%), γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%), δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%). Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε

κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, η προβλεπόμενη παρακράτηση τρία τοις εκατό (3%) της παρούσας περίπτωσης ενεργείται μόνο από τον εργοδότη κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο. Ο φόρος αυτός που βαρύνει τον ανάδοχο συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας με βάση βεβαίωση που χορηγεί ο ανάδοχος. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρεία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρείας. Επίσης, εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρεία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3, του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και 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, 17 και 18. Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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,».

Επειδή, στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “**Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... **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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 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, 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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε 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 της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται*

από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, 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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006

επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται: α) στη σχετική από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. β) στη σχετική από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα και γ) στη σχετική από/2024 Έκθεση Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα της Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για τους ακόλουθους λόγους:

Οι τραπεζικές συναλλαγές που φέρονται να εξοφλούν τα τιμολόγια που ελήφθησαν από τους με ΑΦΜ και με ΑΦΜ και το τιμολόγιο που εκδόθηκε προς την με ΑΦΜ, αποτελούσαν μέρος σχήματος μεταφοράς κεφαλαίων που μεθοδεύτηκε προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων του κυκλώματος (.....). Ειδικότερα, οι επιταγές αφού μεταβιβάστηκαν διαδοχικά στις επιχειρήσεις του κυκλώματος εξυπηρετώντας ανακυκλούμενες το σκοπό της εικονικής εξόφλησης των μεταξύ τους συναλλαγών, εισπράττονται από τους και, πρόσωπα χωρίς επιχειρηματική δραστηριότητα, προκειμένου να συσκοτισθεί η πορεία των κεφαλαίων. Οι τελευταίοι τελικά παρέδωσαν τα μετρητά στον αδελφό του προσφεύγοντος, ο οποίος είναι ο εν τοις πράγμασι διαχειριστής των επιχειρήσεων του κυκλώματος και ο υπεύθυνος της εν λόγω μεθόδευσης.

Σημειώνεται ότι με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν, το πρώτον, αντίγραφα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων καθώς και αντίγραφα σχετικών συμβάσεων και τραπεζικών εγγράφων, επιταγών και αποδείξεων είσπραξης, προκειμένου να

αποδειχθεί η εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων μέσω τραπεζικού συστήματος. Τα ανωτέρω δεν ανατρέπουν το πόρισμα του ελέγχου καθώς ο έλεγχος είχε προβεί σε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών και σε συνδυασμό με λοιπά ελεγκτικά βήματα απέδειξε τεκμηριωμένα ότι οι εξοφλήσεις των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων αποτελούσαν μέρος σχήματος μεταφοράς κεφαλαίων που μεθοδεύτηκε προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων του κυκλώματος (.....).

Όλα δε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, εκδοθέντα και ληφθέντα, μεταφέρθηκαν και συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, προς όφελος του, καθώς έχει εκπέσει την αξία τους από τα ακαθάριστα έσοδα μειώνοντας τα φορολογητέα κέρδη και τον ανάλογο φόρο εισοδήματος και άσκησε δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος φόρου εισροών αποδίδοντας μειωμένο Φ.Π.Α..

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ήταν καλόπιστος ως λήπτης των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν μπορεί να εξεταστεί στην ουσία, καθώς η καλοπιστία στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016, κάτι που δεν συντρέχει εν προκειμένω.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων που θεσπίζεται βάσει των Ν. 4172/2013, Ν 2859/2000 και Ν.5104/2024 παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ) καθώς, οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των προαναφερόμενων νόμων, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, 4) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 και 5) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου για Αμοιβές που Εισπράττονται από Εργολήπτες Κατασκευής κάθε είδους Τεχνικών Έργων κλπ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	6.236,46	1.108.075,12	1.108.075,12	1.101.838,66
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	4.780,15	885,96	885,96	-3.894,19
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό ποσό	34.434,11			
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό		457.198,48	457.198,48	491.632,59
Πρόστιμο φόρου		245.816,30	245.816,30	245.816,30
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		106.184,87	106.184,87	106.184,87
Τέλος Επιτηδεύματος				
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		809.199,65	809.199,65	809.199,65
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή	34.434,11			-34.434,11

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	6.059,39	377.570,33	377.570,33	368.510,94
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	4.371,41	0,15	0,15	-4.371,26
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό ποσό	9.553,33			
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό		150.668,50	150.668,50	160.221,83
Πρόστιμο φόρου		80.110,92	80.110,92	80.110,92
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		32.685,84	32.685,84	32.685,84
Τέλος Επιτηδεύματος				
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		263.465,26	263.465,26	263.465,26
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή	9.553,33			-9.553,33

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	804.738,15	958.967,62	958.967,62	154.229,47
Αξία φορολογητέων εισροών	649.417,89	0,00	0,00	649.417,89
Φόρος εκροών	193.137,15	230.152,22	230.152,22	37.015,07
Υπόλοιπο φόρου εισροών	193.137,15	37.626,38	37.626,38	155.510,77
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		192.525,84	192.525,84	192.525,84
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		96.262,92	96.262,92	96.262,92

Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		288.788,76	288.788,76	288.788,76
--	--	-------------------	-------------------	-------------------

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	345.133,30	345.133,30	345.133,30	
Αξία φορολογητέων εισροών	170.498,16			170.498,16
Φόρος εκροών	82.832,00	82.832,00	82.832,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	82.832,00	42.026,72	42.026,72	40.805,28
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		40.805,28	40.805,28	40.805,28
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		20.402,65	20.402,65	20.402,65
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		61.207,93	61.207,93	61.207,93

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου για Αμοιβές που Εισπράττονται από Εργολήπτες Κατασκευής κάθε είδους Τεχνικών Έργων κλπ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κλπ	-	573.430,00	573.430,00	573.430,00
Φόρος	-	17.202,90	17.202,90	17.202,90
Πρόστιμο ανακρίβειας / μη υποβολής	-	8.601,45	8.601,45	8.601,45
Σύνολο για καταβολή	-	25.804,35	25.804,35	25.804,35

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
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.