



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19.05.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 887

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ., και πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 και των υπ' αριθ. και πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ.

φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 και τις υπ' αριθ. και πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο εισοδήματος ποσού 245.816,30 €, βάσει του άρθρου 60 του ν. 4987/2022, λόγω συνέργειας με τον με Α.Φ.Μ. στην υποβολή ανακριβών δηλώσεων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο φόρου εργοληπτών ποσού 8.601,45 €, βάσει του άρθρου 60 του ν. 4987/2022, λόγω συνέργειας με τον με Α.Φ.Μ. στην υποβολή ανακριβών δηλώσεων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 96.262,92 €, βάσει του άρθρου 60 του ν. 4987/2022, λόγω συνέργειας με τον με Α.Φ.Μ. στην υποβολή ανακριβών δηλώσεων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο εισοδήματος ποσού 80.110,92 €, βάσει του άρθρου 60 του ν. 4987/2022, λόγω συνέργειας με τον με Α.Φ.Μ. στην υποβολή ανακριβών δηλώσεων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 20.402,65 €, βάσει του άρθρου 60 του ν. 4987/2022, λόγω συνέργειας με τον με Α.Φ.Μ. στην υποβολή ανακριβών δηλώσεων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Με τη με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, καταλογίστηκε στον, ΑΦΜ φόρος ποσού 457.198,48 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 245.816,30 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 106.184,87 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 809.199,65 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του: α) της καθαρής αξίας ύψους 377.600,80 € ληφθέντων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων και β) της καθαρής αξίας ύψους 851.722,93 € δαπανών που δεν αποδεικνύονταν από κατάλληλα δικαιολογητικά.

Με τη με αριθ. 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. ΒΟΛΟΥ, καταλογίστηκε στον, ΑΦΜ φόρος ποσού 17.202,90 €, πλέον προστίμου άρθρου 59 του ν. 4987/2022 ποσού 8.601,45 €, δη σύνολο για καταβολή ποσού 25.804,35 €, λόγω μη υποβολής δηλώσεων απόδοσης παρακρατηθέντος τοιαύτου φόρου.

Με τη με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, καταλογίστηκε στον, ΑΦΜ φόρος ποσού 192.525,84 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 ποσού 96.262,92 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 288.788,76 €, κατόπιν α) προσδιορισμού βάσει ελέγχου των φορολογητέων εκροών του σε 958.967,62 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. (24%) ποσού 230.152,22 € και των απαλλασσόμενων του φόρου εκροών σε 150.216,45 €, έναντι δηλωθεισών φορολογητέων εκροών ποσού 804.738,15 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 193.137,15 € και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών i) του Φ.Π.Α. ποσού 90.624,20 € ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ποσού 377.600,80 € και ii) του Φ.Π.Α. ποσού 64.886,75 € δαπανών καθαρής αξίας ποσού 271.817,09 €, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά.

Με τη με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, καταλογίστηκε στον, ΑΦΜ φόρος ποσού 150.668,50 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 80.110,92 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 32.685,84 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 263.465,26 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του: α) της καθαρής αξίας ύψους 160.000,00 € ληφθέντων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων και β) της καθαρής αξίας ύψους 208.510,94 € δαπανών που δεν αποδεικνύονταν από κατάλληλα δικαιολογητικά.

Με τη με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, καταλογίστηκε στον, ΑΦΜ φόρος ποσού 40.805,28 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 ποσού 20.402,65 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 61.207,93 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών i) του Φ.Π.Α. ποσού 38.400,00 € ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ποσού 160.000,00 € και ii) του Φ.Π.Α. ποσού 2.405,28 € δαπανών καθαρής αξίας ποσού 10.498,16 €, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά.

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

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) Πλημμελής και ελλιπής αιτιολογία. Αοριστία των οριστικών πράξεων. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Η έχουσα το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν απέδειξε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών. Είναι δε αυθαίρετη η σύνδεσή του με άλλες οικονομικές οντότητες και πολύ περισσότερο η κρίση της φορολογικής αρχής ότι είναι δήθεν εν τοις πράγμασι διαχειριστής των ανωτέρω οντοτήτων που απέχει από την πραγματικότητα. Δεν υπήρξε ούτε εν τοις πράγμασι διαχειριστής, ούτε συνεργός στις ανωτέρω οικονομικές οντότητες.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

4) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 60 του ν. 4987/2022, που κωδικοποίησε τον ν. 4174/2013 και ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν. 4987/2022, οριζόταν ότι: «... 3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός. ...»

Επειδή, με την Ε. 2176/2021 διευκρινίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι «κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος». Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα. 2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης. Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ). Δεν επιβάλλεται στον τρίτο πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ, εφόσον συντρέχει στο πρόσωπό του η περίπτωση αβ της παραγράφου 1α του άρθρου 54 ΣΤ ΚΦΔ, καθώς στην περίπτωση αυτή ο τρίτος τιμωρείται ως υπαίτιος της παράβασης αυτής. Ωστόσο, στον τρίτο αυτόν επιβάλλεται και πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ για τις λοιπές παραβάσεις του ΚΦΔ (ιδίως άρθρα 58 και 58Α ΚΦΔ) υπό την ιδιότητά του ως συνεργού. ... Προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 60 ΚΦΔ είναι η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε βάρος των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων.»

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί

τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν. ...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. ...

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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 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, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, 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 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του».

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου. ...».

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 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., 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. ...»

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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, 876/2002).

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, ο με Α.Φ.Μ. είχε υποβάλλει την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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 παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων κλπ, φορολογικού έτους 2018, 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 φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και 5) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

Η Υπηρεσία μας απέρριψε την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή του με την υπ' αριθ. απόφασή της.

Ειδικότερα έκρινε ότι 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 Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με ελεγχόμενο τον, τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ β) στη σχετική από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ με ελεγχόμενο τον και γ) στη σχετική από Έκθεση

Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ με ελεγχόμενο τον της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ. Περαιτέρω, κρίθηκε ότι ο ισχυρισμός 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 συνέτρεχε εν προκειμένω.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την από έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του συνεργού του, ΑΦΜ κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 60 του ν. 4987/2022 στη λήψη κατά το φορολογικό έτος 2018 από τον, ΑΦΜ επτά (7) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων με συνολική καθαρή αξία εικονικότητας 377.600,80€, και αναλογούνται Φ.Π.Α. ποσού 90.624,20€ και κατά το φορολογικό έτος 2019 στη λήψη από τον, ΑΦΜ ενός (1) φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 160.000,00€, και αναλογούνται Φ.Π.Α. ποσού 38.400,00€ καθώς και στην έκδοση ενός (1) εικονικού τιμολογίου με φερόμενο εκδότη τον προς την «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 35.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 8.400,00 €.

[illegible]

Περαιτέρω, στον κατέληγαν τα χρηματικά ποσά των τραπεζικών επιταγών τις οποίες ο υποτίθεται ότι εξέδιδε σε διαταγή των προμηθευτών του και Επίσης, ο χρησιμοποιούσε τον τραπεζικό λογαριασμό του αδερφού του για να ανακυκλώνει μεγάλα χρηματικά ποσά, τα οποία, κατατίθεντο με αιτιολογία «.....» (στην οποία είναι επί της ουσίας διαχειριστής) και κατέληγαν μέσω των ανωτέρω επιταγών στον ίδιο. Για να προσδοθεί μάλιστα αληθοφάνεια στις εν λόγω συναλλαγές, ο εξέδωσε προς την «.....» ένα φορολογικό στοιχείο, το οποίο κρίθηκε εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της. Επίσης, για τον ίδιο λόγο, συντάχθηκε προσχηματικά το από συμφωνητικό μεταξύ του και της «.....» με παρατήρηση την αποδοχή χρέους. Επιπλέον η «.....» συνέταξε, επίσης προσχηματικά, εξώδικο κατά του, με το οποίο καταγγέλλει το ανωτέρω συμφωνητικό για προχειρότητες και κακοτεχνίες και ζητάει την επιστροφή του ποσού των 207.650,00€ που έδωσε στον Από τα

ανωτέρω συμπεραίνεται ότι ο συνέβαλε στην τέλεση από τον του αδικήματος της φοροδιαφυγής, ήτοι της έκδοσης και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από τα προαναφερθέντα, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, συνέδραμε με θετικές ενέργειες από πρόθεση, στην τέλεση των αξιόποινων πράξεων που πραγματοποίησε ο με ΑΦΜ

Συνεπώς, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος θεμελιώνεται η αρχή της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

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 παραβιάσεως 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 αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα 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 απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

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

Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο εισοδήματος άρθρου 58 ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με άρθρου 60 ν. 4987/2022	245.816,30€
---	-------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο φόρου εργοληπτών άρθρου 59 ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με άρθρου 60 ν. 4987/2022	8.601,45€
--	-----------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με άρθρου 60 ν. 4987/2022	96.262,92€
---	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο εισοδήματος άρθρου 58 ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με άρθρου 60 ν. 4987/2022	80.110,92€
---	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 58Α ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με άρθρου 60 ν. 4987/2022	20.402,65€
---	------------

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.