



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/02/2025

Αριθμός απόφασης:386

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, του κατοίκου κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

Β) με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

Γ) με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

- Δ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,
- Ε) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/1997 & 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,
- ΣΤ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,
- Ζ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών και Μη Τήρησης Βιβλίων, φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,
- Η) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και
- Θ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 1.827,81€, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 ποσού 2.193,37€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 173,43€, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **4.844,61€**.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 4.255,00€, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 ποσού 5.106,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **9.361,00€**.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 63.232,53€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 31.616,28€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **94.848,81€**.

Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **1.500,00€**, διότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1) Δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 36§1α του Ν. 2859/00 όπως ισχύει, δήλωση έναρξης εργασιών, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών, δηλαδή κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης, ήτοι 01/01/2013. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 300,00 €.

2. Δεν υπέβαλλε τις μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνων.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις προβλέπονται κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.1 του Ν.2523/1997, στο οποίο προβλέπεται πρόστιμο που κυμαίνεται από εκατό δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατό εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο προσδιορίζεται ανά μη υποβληθείσα δήλωση από τον έλεγχο σε τριακόσια (300,00) ευρώ.

3. Δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του Ν. 2859/00 όπως ίσχυε, εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 300,00 €.

Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/1997 & 79 Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.127,51€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Έκδοση ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου ποσού προ Φ.Π.Α. ευρώ 18.500,00 για το οποίο δεν αποδόθηκε ποσό Φ.Π.Α. ευρώ 4.255,00, η οποία επισύρει τα προβλεπόμενα των διατάξεων του άρθρου 79 του νόμου 4472/2017 και κατά συνέπεια επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% του φόρου που δεν αποδόθηκε, δηλαδή $4.255,00 * 50\% = 2.127,50$ ευρώ.

Με την υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00€** διότι δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. ΠρωτοκόλλουΠρόσκληση Για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων κατά παράβαση του άρθρου 14 του Ν.5104/2024 και των διατάξεων του άρθρου 53§2 του Ν.5104/2024.

Με την υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών και Μη Τήρησης Βιβλίων, φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.700,00€** διότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1. Έκδοση ενός (1) εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου αξίας 18.500,00 ευρώ ως υποκρυπτόμενος της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 6 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19§1,2,3 και 4,5§1,2,3,4,10,11 και 12,9§1 και 21§2 του Ν.2523/97. Επιβάλλεται πρόστιμο ποσού ευρώ 2.500,00, ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της εγκυκλίου Ε.2042/2022.

2. Μη τήρηση απλογραφικών βιβλίων κατά παράβαση του άρθρου 4 παράγραφος 1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 2 περίπτωση ε του Ν.2523/1997, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει από το Ν.3943/2011, ήτοι ποσό προστίμου 600,00. Μετά την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ του Ν. 4337/2015, το ποσό προστίμου διαμορφώνεται σε ποσό διακόσια ευρώ (200,00).

Με την υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Έκδοση είκοσι ενός (21) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων αξίας ευρώ 274.924,03 ως υποκρυπτόμενος των πραγματοποιηθέντων συναλλαγών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 και 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τα άρθρα 55 παρ. 2 περ. γ του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Επιβάλλεται πρόστιμο ποσού ευρώ 2.500,00, ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της εγκυκλίου Ε 2042/2022 βάσει των οποίων πραγματοποιήθηκε σύγκριση των κυρώσεων που απειλούνται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Έκδοση δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων με ημερομηνία έκδοσης μέχρι την 16/10/2015 και αξία ευρώ 17.828,00, ως υποκρυπτόμενος των πραγματοποιηθέντων συναλλαγών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 και 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τα άρθρα 55 παρ. 2 περ. γ του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Επιβάλλεται πρόστιμο ποσού ευρώ 2.500,00, ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της εγκυκλίου Ε 2042/2022 βάσει των οποίων πραγματοποιήθηκε σύγκριση των κυρώσεων που απειλούνται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης οικείων Εκθέσεων Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης για τα οικονομικά έτη 2013, 2014 και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων, σε βάρος του προσφεύγοντος, ο οποίος κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο 2012-2015, είχε ως αντικείμενο εργασιών για τις οποίες υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών την

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας-Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, η απόέκθεση ελέγχου σχετικά με τα φυσικά πρόσωπα(ήτοι τον προσφεύγοντα) και (ήτοι τον αδερφό του προσφεύγοντα).

Με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η οποία παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ. Σπάρτης την, η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας, διενεργώντας προκαταρκτική εξέταση κατ' εφαρμογή του άρθρου 243 ΚΠΔ, σύμφωνα με την υπ' αριθ. της από παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Γυθείου, προς διερεύνηση τυχόν τέλεσης παραβάσεων του άρθρου 66 παρ. 1, 3 & 5 του ν. 4174/2013, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ενεργώντας ως εκπρόσωπος διαχειριστής της ατομικής επιχείρησης με στοιχεία εξέδωσε εν γνώσει του, βάσει των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια), στα οποία εμφανίζονταν εκδότης η ως άνω ατομική επιχείρηση, συνολικά είκοσι πέντε (25) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 395.632,02€ (καθαρής αξίας 321.652,03€, Φ.Π.Α. 73.979,97€) κατά το χρονικό διάστημα 2012 έως 2015.

Εν συνεχεία, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, διαπιστώθηκε ότι κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, ο προσφεύγων προέβη στην έκδοση είκοσι πέντε (25) τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, συνολικού ποσού 395.632,02€ (καθαρής αξίας 321.652,03€ πλέον Φ.Π.Α. 73.979,97€), τα οποία έφεραν την επωνυμία του, με σκοπό την αποκόμιση ίδιου κέρδους. Όπως προέκυψε από την έρευνα του Μονομελούς Πρωτοδικείου Γυθείου και της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, οι επίμαχες εργασίες πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά από τον προσφεύγοντα, αφού ο, όπως αποδείχθηκε, είχε ήδη αποχωρήσει από την Ελλάδα. Με αυτό τον τρόπο, ο προσφεύγων παραπλανούσε το Ελληνικό Δημόσιο, σχετικά με το γεγονός ότι τα τιμολόγια είχαν εκδοθεί από τον αναγραφόμενο ως εκδότη. Ταυτόχρονα, επικαλούμενος ειδικό πληρεξούσιο, ο προσφεύγων συμπεριελάμβανε τα εκδοθέντα τιμολόγια στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών στο όνομα του, αποκομίζοντας περιουσιακό όφελος, ήτοι το ποσό Φ.Π.Α. που αναλογούσε στην αξία των εκδοθέντων τιμολογίων, δεδομένου ότι ενώ υποβάλλονταν δηλώσεις Φ.Π.Α. και βεβαιώνονταν τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά στο όνομα του φερόμενου ως εκδότη, ουδέποτε καταβάλλονταν αυτά (Φ.Π.Α.) στο Ελληνικό Δημόσιο. Με τα δεδομένα αυτά, ο έλεγχος έκρινε τα επίμαχα τιμολόγια εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς αποδείχθηκε ότι το πραγματικό πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο σώμα αυτών και ο προσφεύγων είναι ο υποκρυπτόμενος εκδότης αφού αυτός πραγματοποιούσε τις επίμαχες εργασίες και εξέδιδε τα κρινόμενα τιμολόγια χρησιμοποιώντας την επωνυμία τρίτου προσώπου. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων ήταν ο πραγματικός υπόχρεος, ως υποκρυπτόμενος και πάροχος των επίμαχων υπηρεσιών, των φορολογικών υποχρεώσεων που απορρέουν από την πραγματοποιηθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα ελεγχόμενα έτη και ως εκ τούτου προέβη στον καταλογισμό σε βάρος του, των αναλογούντων φόρων και προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- 1) Το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή, η δε συνταχθείσα έκθεση της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας δεν συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η φορολογική αρχή τελούσε σε γνώση της αποχώρησης του από την Ελλάδα για την Αλβανία.
- 2) Μη νόμιμη και αναίτιολογητη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθώς είχε συσταθεί μεταξύ του ιδίου και του φερόμενου ως εκδότη, αφανής εταιρεία, με εμφανή εταίρο τον αδερφό του, στην οποία συμμετείχαν κατά ίσα μέρη, τόσο στο ενεργητικό όσο και στο παθητικό της, ωστόσο στις

φορολογικές αρχές εμφανιζόταν ως ατομική επιχείρηση στο όνομα του, αμιγώς για φορολογικούς λόγους. Ως εκ τούτου, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, δεν είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο, αλλά αποτέλεσμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της αφανούς εταιρίας και της δράσης του ως αφανούς εταίρου.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 70 του Ν.4987/2022:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, **προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.** Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 70 Ν.4987/2022:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31η.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994:

«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.[...]

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997:

«5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:[...]

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 57 Ν. 5104/2024):

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:[...]

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:[...]

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 37 Ν. 5104/2024), όπως τροποποιήθηκε με τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013, την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 4281/2014, τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4646/2019 και την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4701/2020.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. [...]

3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε

προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.27^α του άρθρου 66 του ν.4646/2019:

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. Κ.Φ.Δ., όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 79 Ν. 5104/2024):

«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 ασφαλίστρων 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.

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλον φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.

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 αποκρυβεί 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.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη, αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της παρ. 3 υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α., ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

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 ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων. 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 ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) 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 παρ. 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί 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 εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

6. Για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται ιδίως υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαιτέρων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2057/2023**, με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων”:

« [...] 4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.[.....]».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθ.εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, για τα οικονομικά έτη 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012), 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013) και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα της περιόδου 01/01/2012 - 09/03/2015, πραγματοποιούσε κατασκευαστικές εργασίες για διάφορους εργοδότες, συντάσσοντας ιδιωτικά συμφωνητικά, εκδίδοντας φορολογικά στοιχεία και υποβάλλοντας συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και δηλώσεις Φ.Π.Α. στο όνομα του αδερφού τουμε Α.Φ.Μ., ενώ αυτός είχε ήδη αποχωρήσει για την Αλβανία τουλάχιστον από το 2012. Ο ίδιος δεν είχε προβεί σε έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας και δεν γινόταν καμία αναφορά στο όνομα του στα ιδιωτικά συμφωνητικά που υπογράφονταν με τους πελάτες, ενώ, το ιδιωτικό συμφωνητικό που είχε συνυπολογηθεί μεταξύ των δύο αδερφών δεν είχε κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Τα ανωτέρω στοιχεία, περιήλθαν σε γνώση του αρμοδίου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης την, με το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή, καθώς η συνταχθείσα

έκθεση της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας δεν συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η φορολογική αρχή τελούσε σε γνώση της αποχώρησης τουαπό την Ελλάδα για την Αλβανία.

Επειδή, το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας περιήλθε σε γνώση του αρμοδίου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης την, ήτοι μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, και περιέχει στοιχεία που δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη του ούτε μπορούσε να τα είχε υπόψη του, εντός της ίδιας πενταετίας, ακόμα και εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας. Συνεπώς βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, εγκυκλίων και νομολογίας αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 που παρατείνει την αρχική παραγραφή σε 10ετή.

Επειδή, οι υπ' αριθ.προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του έτους 2024, ήτοι εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής που έληγε στις 31.12.2024, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για την φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 από τον έλεγχο εκδόθηκε η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, με διαφορά κύριου φόρου ποσού 63.232,53€.

Επειδή, το ανωτέρω ποσό του κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας φορολογικού έτους 2014, υπερβαίνει τα όρια των 50.000,00€, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής όπως ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ (νυν άρθ. 79, παρ. 2 Ν. 5104/2024) από τις οποίες συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2014 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο κοινοποίησης της υπ' αριθ.προσβαλλόμενης πράξης (η οποία εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός του 2024), καθώς πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την Ε.2057/2023 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Συνεπώς, η υπ' αριθ.πράξη δεν δύναται να ακυρωθεί και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην Ε.2057/2023 εγκύκλιο για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022).

Συνεπώς, οι υπ' αριθ. πράξεις επιβολής προστίμου δεν δύναται να ακυρωθούν και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι τα τιμολόγια δεν είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο, αλλά ως αποτέλεσμα επιχειρηματικής δραστηριότητας αφανούς εταιρείας

Επειδή, με το άρθρο 285 του Ν. 4072/2012 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 285

1. Με τη σύμβαση της αφανούς εταιρείας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομά του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων.

2. Η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο Γ.Ε.Μ.Η.. Οι όροι της εταιρικής συμφωνίας αποδεικνύονται μόνο με έγγραφη συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών. Για τη συμφωνία αυτή εφαρμόζεται η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 393 Κ.Πολ.Δ..

3. Στην αφανή εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την εταιρεία, εκτός από εκείνες που δεν συμβιβάζονται με τη φύση της αφανούς εταιρείας.»

Επειδή, προκειμένη περίπτωση δεν έχει συνταχθεί γραπτή σύμβαση στην οποία να ορίζονται ρητά οι όροι συνεργασίας των εταίρων, η οποία αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για τη σύσταση αφανούς εταιρείας. Στο προσκομισθέν με ημερομηνία σύνταξης 29/06/2012 πληρεξούσιο δεν αναφέρεται η σύσταση αφανούς εταιρείας, δεν ρυθμίζεται η εισφορά του αφανούς εταίρου, η διανομή κερδών και η διαχείριση αυτής.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης

Β) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

Γ) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

Δ) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

Ε) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/1997 & 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

ΣΤ) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

Ζ) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών και Μη Τήρησης Βιβλίων, φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,
Η) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης
Θ) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

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

Α) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	10.312,25	17.342,25	7.030,00
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	347,29	347,29	
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	11,72		11,72
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		1.816,09	1.816,09
Προκαταβολή φόρου	92,78	92,78	
Πρόσθετος Φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		2.193,37	2.193,37
Εισφορά ΕΛΓΑ 2%	138,23	138,23	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		173,43	173,43
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	308,00	308,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	527,11	5.371,72	4,844,61€

Β) Η με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		18.500,00	18.500,00
Αξία φορολογητέων εισροών			
Φόρος εκροών		4.255,00	4.255,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών			
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.255,00	4.255,00
Πρόσθετοι φόροι		5.106,00	5.106,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		9.361,00	9.361,00€

Γ) Η με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		274.924,03	274.924,03
Αξία φορολογητέων εισροών			

Φόρος εκροών		63.232,53	63.232,53
Υπόλοιπο φόρου εισροών			
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		63.232,53	63.232,53
Πρόστιμα άρ. 58Α		31.616,28	31.616,28
Σύνολο φόρου για καταβολή		94.848,81	94.848,81€

Δ) Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 **1.500,00€**

Ε) Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/1997 & 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 **2.127,51€**

ΣΤ) Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2024 **250,00€**

Ζ) με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών και Μη Τήρησης Βιβλίων, φορολογικού έτους 2013 **2.700,00€**

Η) με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου Έκδοσης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, φορολογικού έτους 2014 **2.500,00€**

Θ) με αριθμόΠράξη Επιβολή Προστίμου Έκδοσης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, φορολογικού έτους 2015 **2.500,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.