



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 20/05/2025

Αριθμός απόφασης: 931

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/204 (ΦΕΚ Α' 58/2024), 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό/19-12-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και

παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 20/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., 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 με αριθμό/19-12-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.500,00€**, ως υποκρυπτόμενου για την έκδοση εικονικών τιμολογίων τουλάχιστον σε 287 περιπτώσεις με συνολική καθαρή αξία 1.134.388,69 € και αναλογούνται ΦΠΑ 163.309,16 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013, ως ευμενέστερες σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του Ν.4337/2015, σύμφωνα με την Ε.2042/2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Δυνάμει των με/1/9876/11-11-2022 και/2/9876/22-01-2024 εντολών μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκαν σε συνέχεια της με αρ./0/4217/02-06-2022 αρχικής εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες οργανωμένων γραφείων τήρησης λογιστικών βιβλίων» για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αρ. πρωτ./30-5-2022 (εισερχόμενο Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης/1-6-2022) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Σερρών σχετικά με την επιχείρηση «.....», δ.τ. «.....», με Α.Φ.Μ. / Δήμου Νομού και δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο πατατών, φρέσκων ή απλής ψύξης». Συνημμένα στο παραπάνω έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Σερρών περιλαμβάνονταν τα ακόλουθα:

1. Αντίγραφο της από 16/12/2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και των υπ' αρ.-.....-...../2021 Οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για φορολογικά έτη 2015, 2016 & 2017.
2. Αντίγραφο της από 16/12/2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και των υπ' αρ.,,/2021 Οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2015-31/12/2015, 01/01/2016-31/12/2016 & 01/01/2017-31/12/2017.
3. Αντίγραφο της από 16/12/2021 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. &

Ν.4337/2015 και την υπ'αρ...../2021 Πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

Σύμφωνα με τις παραπάνω εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., όλα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την εν λόγω εταιρία για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 & 2017 κρίθηκαν ως εικονικά με την έννοια των στοιχείων που φέρεται να εκδόθηκαν από εικονική εταιρεία, λειτουργούσα με υποκρυπτόμενα στις συναλλαγές της πρόσωπα.

Μεταξύ των υποκρυπτόμενων προσώπων όπως αναλυτικά αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων.

Ο έλεγχος της 2ου ΕΛΚΕ, αξιοποιώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, αποδέχτηκε το πόρισμα αυτών, και προέβη στην επιβολή προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ν. 4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 16/10/2015 και στον καταλογισμό εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2015 - 2017 στον προσφεύγοντα.

Ακολούθως, συντάχθηκε το με αριθμό/21-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρων 33 και 68 ν. 5104/24, το οποίο κοινοποιήθηκε στο λογαριασμό taxis του τελευταίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 5 ν. 5104/24 την 22/11/2024 (ημερομηνία ανάγνωσης 22-11- 2024), μετά των προσωρινών προσδιορισμών φόρου και στο οποίο ο ίδιος ανταποκρίθηκε μέσα στην προβλεπόμενη, εκ του νόμου, προθεσμία, υποβάλλοντας τα από 09/12/2024 σημειώματα απόψεων-αντιρρήσεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς του, δεν τους έκανε δεκτούς και ακολούθως συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 5104/2024 Κ.Φ.Δ. και ν. 4308/2024 Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 Κ.Φ.Ε. και φορολογίας Φ.Π.Α. ν. 2859/2000 και ν. 5144/2024 και εκδόθηκαν οι με αριθμό 1360 -/2024 οριστικές πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος :

1. Συμπλήρωση προθεσμίας παραγραφής για την επιβολή φόρων κλπ.
2. Παραβίαση δικαιώματος ακρόασης - Παράβαση διαδικασίας - Ακυρότητα διαδικασίας και καταλογιστικών πράξεων.
3. Αντιφατική αιτιολογία - Έλλειψη ειδικής αιτιολογίας.
4. Έλλειψη ειδικής (και παντάπασιν) αιτιολογίας για τα έτη 2016 και 2017.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων κλπ.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου για το έτος 2015 έχει παραγραφεί, διότι αφενός οι εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, αφετέρου τα φερόμενα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής (είτε λέγεται Δ.Ο.Υ. Σερρών, είτε Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καθώς αποτελούν ενιαία αρχή) εντός πενταετίας από το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης.

Τέλος, έχει κριθεί από τα Δικαστήρια ως αντισυνταγματική η διάταξη της παρ. 3α του άρθρου 36 του Ν.4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/26-7-2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013 και ίσχυε κατά την επίμαχη χρήση, ορίζεται ότι:

«Εξαιρετικά, Πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/26-07-2013, αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019 στο οποίο ορίζεται :

«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: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιοσδήποτε 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 στο οποίο αφορούν,».

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019: «..... Η ρύθμιση της παραγράφου 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017).

Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣΤΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του

φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.

Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή **συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.**»

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12-2019 ορίζεται ότι: «27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, 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 55 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα και πριν την κατάργησή του σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 του Ν. 4337/2015

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία «ανύπαρκτες» ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων,

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση θεωρείται η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση, για κάθε φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο και για καθεμία φορολογία, τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων,

.....

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 οποιοσδήποτε 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,

Στο άρθρο 67 του ίδιου νόμου ορίζεται :

«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.

4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1..»

Επειδή στο άρθρο 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν. 5104/2024, ως ισχύει, ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), 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 φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών 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 το φόρο αυτόν.

2. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

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) Τι 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. 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 αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.. ..»

Επειδή με την Ε.2057/2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.» ορίζεται :

«2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ](#) , ορίζουν τα εξής:

«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 στο οποίο αφορούν».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της [παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019](#)

«β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την [παρ. 1 του άρθρου 36](#) ή την [παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994](#) (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της [παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019](#) ορίζεται ότι: «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».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

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 σύμφωνα με τα ανωτέρω, η επιχείρηση εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ., εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, παράβαση που καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 4 του Ν.4987/2022 περί φοροδιαφυγής.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι ο προσφεύγων, ως υποκρυπτόμενος της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, υπέπεσε στο αδίκημα της φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει και το φορολογικό έτος 2015, το οποίο παραγράφεται στις 31/12/2026, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία. Ειδικά δε, **οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής δεν παρεκτείνουν την περίοδο της κανονικής παραγραφής, αλλά ορίζουν 10ετή περίοδο παραγραφής**, στο βαθμό που συντρέχει τέτοια περίπτωση (φοροδιαφυγής), όπως εν προκειμένω. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης

διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή στο άρθρο 33 του Ν.5104/2024 ορίζεται :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων εκδόθηκε το με αριθμό/21-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση του άρθρου 33 και 65 του ΚΦΔ με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμου.

Ο προσφεύγων υπέβαλε (ηλεκτρονικά μέσω του πληρεξουσίου δικηγόρου του κ. Κουρκουρίκα Νικολάου) το υπ'αρ.πρωτ./27-11-2019 αίτημα για τη χορήγηση των εκδοθέντων εντολών ελέγχου, των εκθέσεων ελέγχου & των πράξεων της Δ.Ο.Υ. Σερρών, καθώς και των εγγράφων που αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών. Στο παραπάνω αίτημα ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης απάντησε με το υπ'αρ.πρωτ...../02-12-2024 διαβιβαστικό έγγραφο και απέστειλε ηλεκτρονικά εκ νέου τις εντολές ελέγχου που ήδη είχαν κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα μετά την έκδοσή τους, καθώς επίσης και τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, στις οποίες περιλαμβάνονται αναλυτικά και τα περιεχόμενα των πράξεων ελέγχου, ενημερώνοντας παράλληλα τον προσφεύγοντα ότι τα έγγραφα, τα οποία αναφέρονται στις σχετικές εκθέσεις, αποτελούν συνημμένα έγγραφα στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Ο προσφεύγων υπέβαλε (ηλεκτρονικά μέσω του πληρεξουσίου δικηγόρου του κ.) το υπ'αρ.πρωτ...../03-12-2024 δεύτερο αίτημα, με το οποίο ζήτησε εκ νέου τη χορήγηση των οριστικών πράξεων και των εγγράφων που αναφέρονται στις εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών. Με το υπ'αρ.πρωτ...../4-12-2024 έγγραφο του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, απεστάλησαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα οι αριθμοί,,/16-12-2021 Οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 & 2017, οι αριθμοί,,/16-12-2021 οριστικές πράξεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2015 - 31/12/2015, 01/01/2016 - 31/12/2016 & 01/01/2017 - 31/12/2017 και η με αριθμό/16-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν.4337/2015. Παράλληλα ενημερώθηκε ο προσφεύγων ότι το αίτημα του για χορήγηση των εγγράφων, για τα οποία γίνεται μνεία στις εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών, διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Σερρών για ενέργειες τους.

Η διαβίβαση του αιτήματος έγινε στη Δ.Ο.Υ. Σερρών με το υπ'αρ.πρωτ...../4-12-2024 (ηλεκτρονική -live link) με παράλληλη κοινοποίηση στο e mail του κ.....

Η Δ.Ο.Υ. Σερρών ανταποκρίθηκε στον διαβιβασθέν αίτημα και απέστειλε τα αιτηθέντα στοιχεία στις 09/12/2024 και ώρα 11:38 π.μ.-ηλεκτρονικά μέσω e mail στον ελεγχόμενο με κοινοποίηση στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης (αρ.εισερχ.πρωτ...../10-12-2024).

Κατά την ίδια δε ημέρα 9/12/2024 στις 12:11 μ.μ., ο πληρεξούσιος δικηγόρος του προσφεύγοντα, κ. απέστειλε ηλεκτρονικά (εισερχ.πρωτ...../9-12-2024) τα σημειώματα απόψεων - αντιρρήσεων του. Επομένως, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν στερήθηκε του δικαιώματος του για ακρόαση, αλλά αντιθέτως είχε στη διάθεσή του όλα τα κρίσιμα στοιχεία και έγγραφα της υπόθεσης.

Επειδή περαιτέρω, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπομένου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβλεπε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.» (ΣΤΕ ΟΛ. 4447/2012, ΣΤΕ 3521/2015). Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία.....».

Επειδή, με το 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική 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.....».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, 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 σύστη μα 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 οποιοσδήποτε 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 στο άρθρο 60 του ν. 4174/2013 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 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, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 2056/1994, 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 περιστάσεων που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών, έκρινε ότι ο προσφεύγων είναι υποκρυπτόμενος στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται στο κεφάλαιο 4 «Συμπεράσματα της υπηρεσίας μας για τα ως άνω περιγραφόμενα.» της από 16/12/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ, ΕΛΠ, ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Σερρών, τα πορίσματα της οποίας έγιναν πλήρως αποδεκτά από τον έλεγχο του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα :

Στην ίδρυση της «.....» με μοναδικούς εμφανείς εταίρους και διαχειριστές/αχυράνθρωπους, μόνιμους κατοίκους Βουλγαρίας ή ανέργους και την ουσιαστική της διαχείριση από υποκρυπτόμενα πρόσωπα σημαντικό ρόλο έχει διαδραματίσει ο προσφεύγων. Είναι το πρόσωπο του οποίου ο ρόλος είναι επίσης σημαντικός και στην επιλογή της έδρας της εταιρείας ως τόπου άσκησης της φερόμενης δραστηριότητάς της στο Σερρών, καθ' ότι το ακίνητο, το οποίο δηλώθηκε ως έδρα της εταιρείας, ανήκει σε φυσικά πρόσωπα με τα οποία συνδέεται τουλάχιστον επαγγελματικά. Είναι αυτός στον οποίο «απευθύνθηκε» ο ιδρυτής της,, συνέταξε όλα τα έντυπα της σύστασής της και διεκπεραίωσε όλες τις διαδικασίες της συστάσεώς της με την αυτοπρόσωπη παρουσία του στις αντίστοιχες αρμόδιες υπηρεσίες. Ανέλαβε από την αρχή τη λογιστική της επίβλεψη και εκ του λόγου αυτού είναι ο γνώστης όλων των λογιστικών γεγονότων και των σχετιζομένων με αυτά προσώπων. Η λειτουργία της εταιρείας από τη σύστασή της με υποκρυπτόμενα πρόσωπα είναι ένα αδιαμφισβήτητο γεγονός και τελεί τουλάχιστον σε γνώση του, καθότι διαχειρίζεται τις ενέργειές τους, οι οποίες αυτονόητα σχετίζονται με τα λογιστικά και οικονομικά γεγονότα της εταιρείας. Τούτο ενισχύεται από το γεγονός ότι τα φορολογικά στοιχεία του 1^{ου} χρόνου λειτουργίας της εταιρείας εκδόθηκαν στην πλειοψηφία τους προς επιχειρήσεις, των οποίων είχε τη λογιστική επίβλεψη ο ίδιος.

Ο πρώτος διαχειριστής της εταιρείας, ο, μόνιμος κάτοικος Βουλγαρίας, με αριθμό ταυτότητας, που εκδόθηκε την 28/09/2004 στην Βουλγαρία, με Α.Φ.Μ.: αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων (4223) δήλωσε διεύθυνση κατοικίας στην Ελλάδα, Τ.Κ. Θεσσαλονίκης. η οποία δεν επιβεβαιώθηκε από κανένα έγγραφο ή στοιχείο.

Η «.....» διατηρούσε στην Τράπεζα Πειραιώς από 20/05/2014 τον Τραπεζικό Λογαριασμό GR, ο οποίος σε όλη τη διάρκεια της θητείας του, ως εμφανούς νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας, δεν παρουσίασε καμία κίνηση, αν και στο χρονικό διάστημα αυτό εκδόθηκαν Τιμολόγια συνολικής αξίας μετά Φ.Π.Α. ποσού **304.674,91€**.

Η υποχρέωση της εξόφλησης από τους επιτηδευματίες των φορολογικών στοιχείων, που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€ μόνο με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, προκειμένου να μην χάσουν το δικαίωμα της έκπτωσης της δαπάνης, οδήγησε τους υποκρυπτόμενους στο να αναζητήσουν πρόσβαση και σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας, κάτι που όπως προκύπτει δεν διέθεταν στη θητεία του Αυτό επιτεύχθηκε τελικώς με την αντικατάστασή του από τον**με ΑΦΜ**, όταν και πραγματοποιήθηκαν οι πρώτες κινήσεις του Τραπεζικού Λογαριασμού. Το γεγονός ότι η επόμενη κίνηση, αμέσως μετά την πρώτη πίστωση του

λογαριασμού, αφορά μεταφορά ποσού μέσω winbank σε Τραπεζικό Λογαριασμό του προσφεύγοντα, τον καθιστά τουλάχιστον γνώστη του προσώπου που έγινε κάτοχος των ΚΩΔΙΚΩΝ internet banking της εταιρείας. Θεωρητικά είναι το πρόσωπο με το οποίο συμφώνησε την καταβολή της αμοιβής του, ή διαφορετικά, σε επαγγελματικό επίπεδο, είναι το πρόσωπο που του προσκόμιζε αντίγραφα της κίνησης του λογαριασμού ως στοιχείο ελέγχου και επίβλεψης των λογιστικών καταχωρήσεων, εφόσον βεβαίως αυτές ελάμβαναν χώρα. Για τη μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων από τον στον, ο ρόλος του προσφεύγοντα και πάλι ήταν καθοριστικός, καθώς ήταν αυτός που διαβεβαίωσε τον νέο διαχειριστή ότι πρόκειται για μεταβίβαση εταιρείας ευρισκόμενη σε αδράνεια από τη σύστασή της και ότι στη συνέχεια της λειτουργίας της θα υπάρχει νομιμότητα. Μοναδικό στοιχείο του ισολογισμού της εταιρείας είναι το κεφάλαιο της σύστασής της και αυτό αναλαμβάνεται από τον εταίρο που αποχωρεί και κατατίθεται εκ νέου από τον νέο εταίρο που εισέρχεται.

Η αμφιβολία του για το «νόμιμο» του τρόπου λειτουργίας της εταιρείας και η διάθεσή του για διαφάνεια στις ενέργειές της οδηγεί τους υποκρυπτόμενους να λειτουργήσουν εν αγνοία του, προκειμένου να προσδώσουν «νομιμοφάνεια έναντι των τρίτων» στη δραστηριότητα του που ήδη ασκούσαν στην ευρύτερη περιοχή της Πέλλας, Ημαθίας, Φλώρινας με την έκδοση Τιμολογίων της «.....». Αρχικά για τα τιμολόγια της «.....» που εξέδωσε ο προς την εταιρεία «.....», χρησιμοποιήθηκε η από 16/07/2015 σύμβαση «ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΥΣΗΣ», στην οποία ο δεν αναγνωρίζει την υπογραφή του. Στη συνέχεια αποφασίζεται η πρόσληψη του, ως υπαλλήλου ή εργάτη της εταιρείας, για την περίπτωση κατά την οποία απαιτηθεί η «απόδειξη της σχέσης του έναντι οποιουδήποτε τρίτου» με την εταιρεία. Ταυτόχρονα, και πάλι για την κάλυψη της δραστηριότητας του, αποφασίζεται η ίδρυση υποκαταστήματος επ' ονόματι της «.....» στην περιοχή Φλώρινας με έδρα το Δημοτικό Διαμέρισμα του Δήμου

Για την ίδρυση υποκαταστήματος, πέραν της υποβολής της «Δηλώσεως Εγκατάστασης Εσωτερικού» Μ10 από το νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας ή από ειδικά εξουσιοδοτημένο προς τούτο πρόσωπο, ως απαιτούμενο δικαιολογητικό στοιχείο για την περίπτωση μη ύπαρξης ιδιόκτητου χώρου όπου απαιτείται συμβόλαιο, είναι το «Ιδιωτικό Συμφωνητικού Μισθώσεως Ακινήτου». Η δραστηριότητα δηλώθηκε ότι θα ασκείται σε Αγρό ιδιοκτησίας τουκαι προς τούτο προσκομίσθηκε το από 14/08/2015 «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης Αγρού». Για τη διεκπεραίωση των διαδικασιών ίδρυσης, μεταβολής, διακοπής κ.λ.π. επιχειρήσεων, ο προσφεύγων διέθετε στο γραφείο του προτυπωμένες στο μεγαλύτερο μέρος τους εξουσιοδοτήσεις, από τις οποίες προέρχεται και το έντυπο της χρησιμοποιηθείσας στη Δ.Ο.Υ. εξουσιοδότησης. Την εξουσιοδότηση αυτή προσκόμισε ο ίδιος ο προσφεύγων στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία όμως ήταν πλαστογραφημένη, όπως με πλήρη βεβαιότητα προκύπτει από το υπ' αριθμόν πρωτ./16-03-2020 και υπ' αριθμ. πρωτ./26-03-2020 - επανάληψη στο ορθό ως προς το επώνυμο - έγγραφο του ΤΕΛΩΝΕΙΟΥ ΔΡΑΜΑΣ.

Περαιτέρω, η ίδια η κατά απομίμηση υπογραφή του εξουσιοδοτούντος φαίνεται να έχει τεθεί και στο από 14/08/2015 «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης Αγρού», το οποίο επιπροσθέτως υπογράφεται και από τον Μαραντίδη Δημήτριο υπό την εταιρική σφραγίδα. Με την παραπάνω πλαστογραφημένη εξουσιοδότηση και το από 14/08/2015 «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης Αγρού», τα οποία σημειωτέον συνόδευσαν την υπ' αριθμόν/2-9-2015 «Δήλωση Εγκατάστασης Εσωτερικού» Μ10, ο προσφεύγων προέβη στην ίδρυση υποκαταστήματος. Η διαπίστωση και «απόφαση» του δεύτερου διαχειριστή,, ότι η εταιρεία δεν ήταν σε θέση να λειτουργήσει, σε συνδυασμό με τη διάθεσή του για διαφάνεια στις ενέργειές της, στην περίπτωση που αυτή λειτουργούσε τελικά, φαίνεται να αποτελέσει την αιτία ώστε το κύκλωμα των υποκρυπτόμενων να αναζητήσει για την «.....» άλλον εμφανή εταίρο/διαχειριστή που να είναι πιο «συνεργάσιμος» μαζί τους. Το απαραίτητο αυτό στοιχείο «της διάθεσης για συνεργασία» που έπρεπε να έχει ο επόμενος εμφανής διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας το διέθετε ο ήδη γνωστός σε αυτούςμε ΑΦΜ(προηγήθηκε η μεταβίβαση σε αυτόν και άλλης εταιρείας), οπότε και αποφασίστηκε η μεταβίβαση της εταιρείας στο όνομά του. Ούτως, βάσει της από 15/10/2015 συνεδρίασης της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των εταίρων (ΠΡΑΚΤΙΚΟ Νο 3), αποφασίστηκε η μεταβίβαση του συνόλου των εταιρικών μεριδίων του κατά 99% προς τον και κατά 1% στον, μεταβάλλοντας ούτως και τη μορφή της εταιρείας σε «πολυεταιρική» από μονοπρόσωπη. Σημειωτέον ότι τόσο στο «ΠΡΑΚΤΙΚΟ Νο 3», όσο και στο έγγραφο «ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗΣ» του εταιρικού, βάσει των οποίων πραγματοποιήθηκε η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων, ο, (ως ο συγκαλών τη γενική συνέλευση και ως ο πωλητής των μεριδίων) δεν αναγνωρίζει σε αυτά την υπογραφή του. Ο ισχυρισμός αυτός του επιβεβαιώνεται εμμέσως και από τον, ο οποίος ερωτηθείς εάν κατά το χρόνο μεταβίβασης (16-10-2015, που ολοκληρώθηκε την 30-10-2015) της εταιρείας «..... » στο όνομά του από τον, προηγούμενου ιδιοκτήτη και διαχειριστή της, γνώρισε αυτόν, διαπραγματεύθηκε μαζί του τη μεταβίβαση, και συνυπέγραψε μαζί του κάποια έγγραφα, με το αρ. πρωτ./09-12-2021 υπόμνημά του, απάντησε ότι δεν συνάντησε ποτέ και ούτε γνώρισε τον, δεν υπέγραψε μαζί του κανένα έγγραφο και αυτά που υπέγραψε ο ίδιος του τα παρείχε έτοιμα ο προσφεύγων.

Η πρώτη μεταφορά από τον τραπεζικό λογαριασμό που γίνεται στη θητεία του νέου διαχειριστή είναι αυτή της 23/11/2015, μέσω winbank στον Τραπεζικό Λογαριασμό του προσφεύγοντα, όπου μεταφέρεται ολόκληρο σχεδόν το υπόλοιπο του λογαριασμού (1.368,00€ η μεταφορά, 1.368,23€ το υπόλοιπο) σε βαθμό τέτοιο που απλά δεν μηδενίζεται (0,23€ υπόλοιπο). Το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού της «.....» και κατά το χρόνο μεταβίβασής της εταιρείας **προς τον**, ήταν 1.368,23€, ο οποίος ερωτήθηκε σχετικά εάν κατείχε τους ΚΩΔΙΚΟΥΣ e banking και έκανε ο ίδιος τη μεταφορά ή εάν την έκανε άλλος κατ' εντολήν του και ποιος είναι αυτός. Η απάντησή του ήταν πως δεν είχε καμία ενημέρωση από το λογιστή για την ύπαρξη του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας και αυτονόητα για το υπόλοιπό του. Επίσης ότι δεν ήξερε ποιος είχε τους ΚΩΔΙΚΟΥΣ e banking τότε και ποιος μπορεί να έκανε τη μεταφορά, όπως επίσης, και στη συνέχεια ποτέ δεν είχε ΚΩΔΙΚΟΥΣ e banking, taxis, ΕΡΓΑΝΗ.

Ο ανωτέρω λογαριασμός από 23/11/2015 και μετά δεν παρουσιάζει καμία κίνηση και το υπόλοιπό του παραμένει αμετάβλητο στα 0,23€, μέχρι που την 10/03/2016 πραγματοποιείται η πρώτη πίστωση για την κάλυψη της «μισθοδοσίας» της , Α.Φ.Μ.: (.....) , η οποία την επομένη μεταφέρεται σε δικό της Τραπεζικό Λογαριασμό. Περίπου στο χρονικό σημείο αυτό, 10/03/2016, η «.....» αλλάζει υποκρυπτόμενο στις συναλλαγές της και μεταβιβάζεται ως σύνολο επιχείρησης, με τον Τραπεζικό της Λογαριασμό και τους Κωδικούς e-banking. Ούτως περιέρχεται στον , Α.Φ.Μ.: , με υπάλληλο αυτού την , Α.Φ.Μ.: (.....) και τον του , εμφανή διαχειριστή και τυπικά ιδιοκτήτη της εταιρείας με 99%, ο οποίος έναντι αμοιβής που κατατίθετο σε τραπεζικό λογαριασμό της μητέρας του (....., Α.Φ.Μ.:.....), να εκτελεί εντολές του «ως αχυράνθρωπος» και να υπογράφει ότι έγγραφο του ζητηθεί χωρίς καμία επιφύλαξη.

Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών της επιχείρησης «.....», έχει επιλεγεί να είναι αυτός των τηλεφωνικών ταχυδρομικών επιταγών. Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του έλεγχος, προέκυψε ότι αυτές εισπράχθηκαν από την , αδερφή του προσφεύγοντα και από τον , συνέταιρο του προσφεύγοντα σε έτερες εταιρείες, ο οποίος ωστόσο προσλήφθηκε από την εταιρεία «.....», το μήνα Δεκέμβριο του έτους 2015 με ακαθάριστες αποδοχές 36,29€ και 31,01€ φορολογητέες, δηλαδή ένα μεροκάματο. Κατά προφορική δήλωσή του στη φορολογική αρχή, ο ανέφερε ότι θυμάται κάποιες εργασίες που έκανε στο κατάστημα ΦΟΙΝΙΚΑ των ΕΛ.ΤΑ, στα πλαίσια όμως πάντα των εντολών που ελάμβανε από το Λογιστικό Γραφείο του , στο οποίο τότε και εργαζόταν.

Κατά τα ειδικότερα, ο προσφεύγων ανέφερε στον έλεγχο ότι δεν υπάρχουν βιβλία και στοιχεία της «.....» στο γραφείο του και απέστειλε στην υπηρεσία email με το από 17/03/2016 εξώδικο του που θυροκολλήθηκε την 11/04/2016 στην έδρα της εταιρείας, στο αγροτεμάχιο του ΔΗΜΟΥ , στο Σερρών. Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι ο προσφεύγων κατασκεύασε την από 17/03/2016 «ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΙΑΜΑΡΤΥΡΙΑ, ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΗ», προκειμένου να αποποιηθεί των ευθυνών του διότι :

- Σύμφωνα με την «ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΙΑΜΑΡΤΥΡΙΑ, ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΗ» προς την «.....», από το Μάιο του 2015 έως και το Δεκέμβριο του 2015 η εταιρεία αδικαιολόγητα διέκοψε κάθε περαιτέρω καταβολή της , η οποία του οφείλει 800,00 € (100,00 € X 8 μήνες). Το περιεχόμενο της πιο πάνω εξώδικης διαμαρτυρίας είναι ανακριβές ακόμη και στο πιο βασικό της στοιχείο, δηλαδή το ποσό της μηνιαίας αμοιβής, το οποίο καθορίσθηκε και επανακαθορίσθηκε από τις συμφωνίες που συνήψε με τους εκπροσώπους της εταιρείας. Ούτως η μηνιαία του αμοιβή μεταβλήθηκε την 26/05/2015 από 123,00€ σε 98,40€ (100,00€ + ΦΠΑ 23% = 123,00€ και 80,00€ + ΦΠΑ 23% = 98,40€) και συνεπώς η αμοιβή των 100,00€ ως σύνολο, βάσει συμφωνιών, δεν υπήρξε ποτέ.

- Ο λόγος δε για τον οποίο φέρεται ότι αναγκάστηκε να προβεί στην εξώδικη διαμαρτυρία δεν υφίσταται, καθώς από τα ευρήματα του ελέγχου προκύπτει ότι στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα από τον τραπεζικό

λογαριασμό της «.....», μεταφέρθηκαν ποσά σε τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχο τον ίδιο ως ακολούθως:

Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
2015-06-15	 Μεταφορά μέσω winbank	1.156,00 €
2015-11-23	 Μεταφορά μέσω winbank	1.368,00 €

Εάν ληφθούν υπ' όψη και τα ποσά που περιήλθαν στο γραφείο του από την είσπραξη των ταχυδρομικών επιταγών με δικαιούχο την «.....», για τις οποίες χρησιμοποιήθηκαν οι εξουσιοδοτήσεις με την απομίμηση της υπογραφής ή και χωρίς αυτή του, τότε η επίμαχη διαφορά των 800,00€ καλύπτεται στο πολλαπλάσιο. Με βάση την κοινή λογική, εφόσον υπήρχε πράγματι αυτή η διαφορά θα γινόταν απαιτητή την 31/10/2015 από τον, του οποίου την περίοδο διαχείρισης ουσιαστικά βάρυνε, δεδομένου και του γεγονότος ότι αποχωρούσε από την εταιρεία εισπράττοντας μάλιστα και το ποσό των 5.000,00€ ως αντίτιμο πώλησης των εταιρικών του μεριδίων στον

- Σε κάθε περίπτωση δε, εφόσον αυτό δεν επιτεύχθηκε θα εμφανιζόταν ως στοιχείο του Ισολογισμού στις υποχρεώσεις της «.....» κατά το χρόνο μεταβίβασης, ούτως ώστε να μπορεί να γίνει απαιτητή στη συνέχεια από τον με δεδομένο πλέον ότι αυτός έχει ήδη αποδεχθεί τα στοιχεία του Ισολογισμού. Η απάντησή του ήταν πως ο προσφεύγων κατά το χρόνο της μεταβίβασης τον είχε διαβεβαιώσει ότι η «εταιρεία είναι καθαρή και δεν έχει κόψει κανένα Τιμολόγιο» και δεν ενημερώθηκε ποτέ για ανεξόφλητες αποδοχές του, αλλά ούτε και για φορολογικές υποχρεώσεις.

- Με βάση το υπ' αριθμόν/05-08-2015 Έντυπο Ε3 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑ-ΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ», το οποίο υποβλήθηκε την 05/08/2015 από τον, προκύπτει η ακόλουθη Λογιστική Εικόνα της εταιρείας:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ 31-12-2014 (Όπως προκύπτει από τη Δήλωση Εισοδήματος Ε3)							
Πελάτες	53.729,70 €		Εταιρικό Κεφάλαιο	5.000,00 €			
Ταμείο - Λοιπά	4.599,17 €		Αποτελέσματα εις νέο	-175.507,13 €			
			Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	228.836,00 €			
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	58.328,87 €		ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	58.328,87 €			

Η ποιο πάνω Λογιστική Εικόνα, εφόσον με τον τρόπο αυτό αποτυπώθηκε στα βιβλία της 31/12/2014, στη συνέχεια, αφού ενσωμάτωνε τα λογιστικά γεγονότα της χρονικής περιόδου 01/01/2015 έως 09/06/2015, μαζί και με τις όποιες διορθώσεις που μπορεί να αφορούσαν την προηγούμενη χρήση, θα έπρεπε να είναι αυτή που αποτυπώνεται την 09/06/2015, κατά το χρόνο δηλαδή μεταβίβασης των εταιρικών μεριδίων **από τονστον**

Λογιστικά γεγονότα που πραγματοποιήθηκαν από 1/1/2015 μέχρι την ημερομηνία μεταβίβασης μεταξύ άλλων ήταν και τα ακόλουθα:

- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Τιμολογίων που υπέβαλαν αντισυμβαλλόμενοι της, είχαν εκδοθεί από την «.....» μέχρι και τον 6^ο μήνα του 2015, 151 Φορολογικά στοιχεία αξίας 371,842,41€, τα οποία επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α. 51.383,99€.
- Με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έως και του 6^{ου} μήνα είχαν δηλωθεί από την εταιρεία ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσού 159.538,85€ που δεν είχαν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και δαπάνες - έξοδα ποσού 107.016,97€, τα οποία είχαν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. 24.613,90€.

Σημειώνεται ότι, μέχρι τον 6^ο μήνα, ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι της δήλωσαν ότι έλαβαν από αυτή τιμολόγια αξίας ποσού 371.842,41€, η «.....» συμπεριέλαβε στις δηλώσεις Φ.Π.Α. μέχρι και τον 6^ο μήνα μόνον 193.082,72€.

Ο ισολογισμός της 31/12/2014, σε συνδυασμό με τα λογιστικά γεγονότα που προαναφέρθηκαν, μαζί με πολλά άλλα που δεν βρίσκονται στη διάθεση του ελέγχου και έλαβαν χώρα μέχρι την ημερομηνία μεταβίβασης του συνόλου των εταιρικών μεριδίων, σε κάθε περίπτωση δεν συνέθεταν **μια λευκή σελίδα για τη λογιστική εικόνα της εταιρείας όπως αυτή εμφανίζεται στο από 01/06/2015** έγγραφό της. Από το έγγραφο αυτό προκύπτει ότι πρόκειται για μια επιχείρηση που δεν έχει λειτουργήσει ποτέ, και από τη σύστασή της βρίσκεται σε διαρκή αδράνεια και όχι για επιχείρηση με σύνολο πραγμάτων, υποχρεώσεων και δικαιωμάτων, άυλων αγαθών ή πραγματικών καταστάσεων (όπως είναι η πελατεία, η εμπορική φήμη, η πίστη, το σήμα, η καλή πορεία της επιχείρησης κλπ), τα οποία οργανώθηκαν σε οικονομική ενότητα από τον επιχειρηματία. Μοναδικό στοιχείο δε του ισολογισμού της, και αυτό αβέβαιο, φαίνεται να είναι το κεφάλαιο σύστασής της, τούτο δε να αναλαμβάνεται από τον εταίρο που αποχωρεί και να κατατίθεται εκ νέου από τον νέο εταίρο που εισέρχεται.

Είναι εξόχως σημαντικό να τονισθεί ότι ως στοιχείο του Ισολογισμού στις υποχρεώσεις της «.....», δεν εμφανίζεται καν η απαίτηση των 800,00€ για την οποία υποτίθεται ότι κοινοποίησε την από 17/03/2016 «ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΙΑΜΑΡ-ΤΥΡΙΑ, ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΗ», στην έδρα της εταιρείας στοΣερρών όπου και θυροκολλήθηκε, όταν του ήταν γνωστό ότι ο δεν έχει επισκεφθεί τις εκεί εγκαταστάσεις ποτέ, όπως και αυτές στο Δράμας.

Περαιτέρω και στο διάστημα από την πρώτη μεταβίβαση 09/06/2015 έως και την δεύτερη που έγινε την 31/10/2015 έλαβαν χώρα λογιστικά γεγονότα που με βεβαιότητα και αυτά μετέβαλλαν τη λογιστική της εικόνα σε σχέση με αυτή που υπήρχε την 09/06/2015.

Ενδεικτικά:

- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Τιμολογίων που υπέβαλαν αντισυμβαλλόμενοι της είχαν εκδοθεί από την «.....» από τον 7^ο μήνα έως και τον 9^ο μήνα του 2015, 136 Φορολογικά στοιχεία αξίας **762.546,28€** τα οποία επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α **111.925,17€**. (Προφανώς εκδόθηκαν και τον 10^ο μήνα αλλά δεν υπάρχουν στοιχεία καθ' ότι αυτά υποβάλλονταν ανά τρίμηνο).

▪ Με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τον 7ο μήνα έως και του 9ο μήνα δηλώθηκαν από την εταιρεία ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσού 159.850,58€ που δεν είχαν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και δαπάνες - έξοδα και αγορές ποσού 430.451,18€, τα οποία είχαν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. 65.865,26€.

Σημειώνεται ότι, στο διάστημα από τον 7ο μήνα έως και τον 9ο μήνα, ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι της δήλωσαν ότι έλαβαν από αυτή τιμολόγια αξίας ποσού 762.546,28€ η «.....» συμπεριέλαβε στις δηλώσεις Φ.Π.Α. στο αντίστοιχο διάστημα μόνον 397.479,55€

Η ίδια Λογιστική εικόνα της εταιρείας, ότι δηλαδή πρόκειται για μη λειτουργούσα επιχείρηση ευρισκόμενη σε διαρκή αδράνεια από της συστάσεως της χρησιμοποιήθηκε και στη δεύτερη μεταβίβαση. Μοναδικό στοιχείο και πάλι του ισολογισμού της ήταν το κεφάλαιο σύστασης, αυτό να αναλαμβάνεται και πάλι από τον εταίρο που αποχωρεί και να κατατίθεται εκ νέου από τον νέο εταίρο που εισέρχεται

- Βάσει των συμβάσεων που συντάχθηκαν με τους διαχειριστές της εταιρείας, ο προσφεύγων αναλάμβανε μόνο την συμπλήρωση και υποβολή των αρχικών, συμπληρωματικών ή τροποποιητικών περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α., κατόπιν παραλαβής του σχετικού αναλυτικού ισοζυγίου με email. Οι εγγραφές των παραστατικών στα λογιστικά βιβλία βαρύναν εξ' ολοκλήρου τον πελάτη.

Με τις συμβάσεις αυτές διακρίνεται μια προσπάθεια από τον προσφεύγοντα, να υπερβεί τις κείμενες διατάξεις και να φανεί σε κάθε περίπτωση ότι δεν έχει καμία επαφή με τα φορολογικά στοιχεία, τα λοιπά παραστατικά έγγραφα, τις λογιστικές εγγραφές της επιχείρησης, στην οποία έπρεπε να ασκεί συνεχή έλεγχο και εποπτεία και ότι ο ρόλος του περιοριζόταν μόνον στη συμπλήρωση όλων αυτών των δηλώσεων και οικονομικών καταστάσεων μετά από την παραλαβή του σχετικού αναλυτικού ισοζυγίου με email από τον πελάτη. **Δεδομένου δε ότι, όπως προκύπτει και από τις δηλώσεις της «.....», που ο ίδιος ο προσφεύγων συνέταξε και υπέβαλλε, αυτή δεν απασχόλησε προσωπικό λογιστηρίου και γενικότερα δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν διέθετε Ηλεκτρονικούς Υπολογιστές και το Αναγκαίο Λογισμικό.** Στην περίπτωση αυτή ο , ος και ος θα έπρεπε να διαθέτουν την παιδεία, την εκπαίδευση και την εμπειρία και εκτός από τις εργασίες άσκησης της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, να μπορούν να φέρουν σε πέρας μόνοι τους και τις εργασίες ενός οργανωμένου λογιστηρίου **εκτελεστικά και ελεγκτικά**, ούτως ώστε να συντάσσουν και να αποστέλλουν το email με το σχετικό αναλυτικό ισοζύγιο, προκειμένου ο προσφεύγων να αναλάβει τις υπόλοιπες εργασίες (σύνταξη και υποβολή δηλώσεων), όπως οι υποχρεώσεις του αυτές απορρέουν από τις σχετικές συμβάσεις. Στην περίπτωση αυτή βεβαίως θα έπρεπε να διαθέτει και όλα τα σχετικά αρχεία με τα αναλυτικά μηνιαία Ισοζύγια, όπως αυτά του απεστάλησαν με τα email **και να τα διαθέσει στις αρχές προς τις οποίες είναι υπόχρεος και εάν μη τι άλλο διασφαλίζοντας και την ίδια του τη θέση.** Αυτονόητα κάτι τέτοιο δεν υφίσταται καθ' ότι όλοι οι αντισυμβαλλόμενοι του (.....,ς καις) όχι μόνον δεν ήταν σε θέση να συντάξουν και αποστείλουν με email το «σχετικό αναλυτικό ισοζύγιο», αλλά ενδεχόμενα να αγνοούν την έννοια, ίσως και τη λέξη ισοζύγιο.

Τέλος αξιοσημείωτο είναι και το γεγονός ότι την 17/06/2014, ο προσφεύγων, παράλληλα με την «.....», συνέστησε και άλλη Μονοπρόσωπη Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία με την

επωνυμία «.....», **Α.Φ.Μ.:**, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δράμας, με έδρα το κάτω Δράμας (Αγροτεμάχιο), με νόμιμο εκπρόσωπο και διαχειριστή της, τον επίσης μόνιμο κάτοικο Βουλγαρίας, **δίδυμο αδερφό** του πρώτου διαχειριστή της «.....» Το Αγροτεμάχιο στοΣερρών και το Αγροτεμάχιο στο Δράμας είναι των **ιδίων ιδιοκτητών** ήτοι:

..... (Α.Φ.Μ.:) κατά ποσοστό 33%,
..... (Α.Φ.Μ.:) κατά ποσοστό 16,67%,
..... (Α.Φ.Μ.:) κατά ποσοστό 25%,
..... (Α.Φ.Μ.:) κατά ποσοστό 25%.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Τιμολογίων προκύπτει ότι ο προσφεύγων ανέλαβε τη λογιστική επίβλεψη και της «.....». Επίσης, σχεδόν παράλληλα και πάλι, όταν την 09/06/2015 μεταβίβασε την «.....» στο δεύτερο διαχειριστή,, την 24/06/2015 μεταβίβασε την «.....» στον, στον οποίο λίγο αργότερα, την 30/10/2015, μεταβίβασε και την «.....».

Ούτως οι εταιρείες «.....» και «.....» με αρχικούς «ιδιοκτήτες» τους μόνιμους κατοίκους Βουλγαρίας και **δίδυμους αδερφούς**, περιήλθαν τελικώς στην «κυριότητα» του, με αξία μεταβίβασης 5.000,00€ η κάθε μία, με εταιρικό κεφάλαιο επίσης το γνωστό 5.000,00€, αυτό δηλαδή της σύστασής τους που αναλήφθηκε από τον εταίρο που αποχώρησε και κατατέθηκε εκ νέου από τον Από τα πιο πάνω προκύπτει με βεβαιότητα ότι οι μεταβιβάσεις των πιο πάνω εταιρειών δεν ήταν το αποτέλεσμα διαπραγματεύσεων και συμφωνίας μεταξύ του με τον, του στη συνέχεια με τον, καθώς και του με τον, αλλά το αποτέλεσμα «συμφωνίας» μεταξύ του προσφεύγοντα, που διέθετε τα όποια νομιμοποιητικά έγγραφα των εταιρειών και των «αγοραστών εταιρικών μεριδίων» και Ούτως:

- ο Η μεταβίβαση της «.....» από τον προς τον πραγματοποιήθηκε χωρίς ο δεύτερος να γνωρίσει τον πρώτο, αλλά ούτε να έρθει σε καμιά επαφή μαζί του, αν και υποτίθεται ότι υπέγραψαν κοινά έγγραφα.
- ο Η μεταβίβαση της «.....» από τον προς τον πραγματοποιήθηκε, χωρίς ο δεύτερος και πάλι να γνωρίσει τον πρώτο με τον προαναφερθέντα τρόπο πλαστογράφησης των εγγράφων.
- ο Η μεταβίβαση της «.....» από τον προς τον πραγματοποιήθηκε με τον ίδιο τρόπο που αναφέρεται ος στο έγγραφό του προς την Δ/ση Ανάπτυξης στο Τμήμα Εμπορίου & Τουρισμού της Π.Ε. Θεσσαλονίκης.

Η φορολογική συμπεριφορά της «.....» είναι παρόμοια με αυτή της «.....». Η «.....», βάσει εκθέσεως ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας βαρύνεται για τις χρήσεις 2016 και 2017 με την έκδοση εικονικών τιμολογίων καθαρής αξίας χωρίς Φ.Π.Α. 2.581.745,30€ και 2.400.995,55€ αντίστοιχα. Ο τρίτος εκ των διαχειριστών,ς, πέραν

των εταιρειών αυτών, έχει την ατομική του επιχείρησης με έδρα άσκησης της δραστηριότητάς της τη διεύθυνση ΑΘΗΝΑ. Στην εν λόγω επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.) Αττικής για εμπλοκή σε απάτη στο Πεδίο του Ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε., συντρέχουν οι προϋποθέσεις αναστολής του Α.Φ.Μ. της ανωτέρω οντότητας, καθότι μετά από επιτόπιο έλεγχο και έρευνα της Υπηρεσίας, διαπιστώθηκε ότι ο φορολογούμενος δε βρίσκεται στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα της επιχείρησής του και δε βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο όρος του «υποκρυπτόμενου προσώπου» προϋποθέτει, όπως ρητά ορίζεται από το νόμο (άρθρου 19 παρ. 4 εδ. β' ν.2523/97), παντελή έλλειψη συμμετοχής σε συγκεκριμένη συναλλαγή του φερόμενου ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου. Ωστόσο, η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης είναι αντιφατική και ως εκ τούτου ελλιπής, καθώς αποδέχονται για την εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων υπαιτιότητα τόσο της εταιρείας και του φερόμενου ως εμφανούς εταίρου, όσο και του υποκρυπτόμενου προσώπου.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι στα πλαίσια των καθηκόντων του, ως λογιστής της εταιρείας, ενήργησε καλόπιστα με τον εκάστοτε εντολέα του, χωρίς να μπορεί να αρνηθεί εντολές που του δίνονταν από τους συνεργάτες του και χωρίς να αμφισβητήσει έγγραφα (άνευ ετέρου) που του προσκόμιζαν με γνώσιο της υπογραφής, χωρίς να έχει έως σήμερα ενοχληθεί από κανέναν για ενέργειες ή παραλείψεις του, όπως θα έπραττε κάθε συνετός άνθρωπος.

Τέλος, ισχυρίζεται ότι από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, δεν προκύπτει η συμμετοχή του στα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Επειδή όπως έχει κριθεί «...πρόσωπο, και μάλιστα, λογιστής, ο οποίος, καθ' υπόδειξη άλλου προσώπου, κατασκεύασε-συμπλήρωσε και προμήθευσε πλαστά-εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές, τα οποία έχουν εκδοθεί όχι από δική του επιχείρηση, αλλά από υπαρκτή επιχείρηση τρίτου, δεν μπορεί να υπαχθεί στην, κατά την απαλλακτική διάταξη του άρθρου 40 παρ. 3 του ν. 3220/2004, έννοια του «παντελώς αμετόχου» στις συγκεκριμένες συναλλαγές για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία. Επομένως νομίμως επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο για την παράβαση της έκδοσης πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 858/2017, 249/2024 παραπεμπτική στην 7μελή σύνθεση, 3276/ 2014).» ΣτΕ 282/2025

Επειδή, με την ΠΟΛ.1091/2013 κοινοποιήθηκε η με αρ. 525/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Τμ. Β'), που έγινε δεκτή από τον Γενικό γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στην οποία ορίζεται: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται

όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

Επειδή, όταν έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία), στα τιμολόγια ή σε άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές (εικονικώς), υπέχει φορολογική υποχρέωση τόσο ο επιτηδευματίας, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο (εικονικώς) εμφανίζεται με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά ότι ασκεί βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων της επιχείρησής του, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση και απέκτησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων αυτών (βλ. Σ.τ.Ε. 4347/2001 επταμελούς).

Επειδή από τα ανωτέρω κριθέντα προκύπτει ότι οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται, όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση. Εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών απέδειξε ότι ο προσφεύγων ήταν υποκρυπτόμενος στις συναλλαγές της εικονικής εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. Ο προσφεύγων ως λογιστής - φοροτεχνικός ανήκει στην κατηγορία των υπόχρεων προσώπων της περ. δ της §1 του άρθρου 5 του Ν. 4557/2018 «Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2015/849/ΕΕ) και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 139/30.7.2018)» και ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 έως 16 του ίδιου νόμου θα έπρεπε να εφαρμόζει κατ' ελάχιστον τα μέτρα της δέουσας επιμέλειας, τα οποία περιλαμβάνουν : α) την εξακρίβωση και επαλήθευση της ταυτότητας του πελάτη, πριν από τη σύναψη της επιχειρηματικής σχέσης ή τη διενέργεια της συναλλαγής, βάσει εγγράφων, δεδομένων ή πληροφοριών από αξιόπιστη και ανεξάρτητη πηγή, β) την εξακρίβωση της ταυτότητας του πραγματικού δικαιούχου, πριν από τη σύναψη της επιχειρηματικής σχέσης ή τη διενέργεια της συναλλαγής, γ) την αξιολόγηση και ανάλογα με την περίπτωση τη συλλογή πληροφοριών για το αντικείμενο και τον σκοπό της επιχειρηματικής σχέσης. (ΠΟΛ 1204/2018). Επομένως δεν δύναται να ισχυρίζεται ότι ο ίδιος ενήργησε καλόπιστα απέναντι στους εντολείς του, χωρίς ο ίδιος να έχει λάβει γνώση της εικονικότητας τόσο της εταιρείας, όσο και των συναλλαγών της. Από την εν γένει συμπεριφορά του, όπως εκτενώς αναλύθηκε ανωτέρω, αλλά και τη διενέργεια συναλλαγών εξ' ονόματος της «.....», των οποίων το αντίτιμο εισέπραξε μέσω τηλεφωνικών ταχυδρομικών επιταγών (Money Express), αποδεικνύεται η πλήρης συμμετοχή του στις επίμαχες συναλλαγές ως υποκρυπτόμενος αυτών.

Διευκρινίζεται δε ότι από την έκθεση ελέγχου ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Σερρών δεν προκύπτει η μη συμμετοχή του προσφεύγοντα στις συναλλαγές της εικονικής εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. στα φορολογικά έτη 2016 -2017.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα τυγχάνουν απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι και αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/19-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
	2.500,00 €	2.500,00 €
Ποσό καταλογισμού		

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.