



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 12/02/2026

Αριθμός απόφασης: 318

**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@aade.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 16/10/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό/23-09-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 -31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

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

Επί της από 16/10/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/23-09-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 130.672,19 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 65.336,09 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **196.008,27 €**.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 23/09/2025 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. που συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου που διενήργησε στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2014-2019, δυνάμει της με αρ./.../...../12-02-2025 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα κάτωθι σχετικά:

Α. Το με αρ. πρωτ.:/10-01-2025 έγγραφο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Κατερίνης, με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Βόλου επιλεγμένα αντίγραφα των υπ' αριθ. Β.Μ...../..... και/..... δικογραφιών και

Β. Το έγγραφο της Εισαγγελίας Εφετών Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Βόλου, αντίγραφα των με αριθ./...../....., ..././.....' και/.../.....' υποβλητικών αναφορών της Υποδιεύθυνσης Ασφαλείας Κατερίνης.

Επιπλέον ο έλεγχος έλαβε υπόψη:

- Α. Την από 18/02/2021 έκθεση μερικού ελέγχου, εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, που εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις, οκτακόσια εβδομήντα έξι (876) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας €2.771.196,03 πλέον Φ.Π.Α. €653.023,40 κατά τις χρήσεις 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 και
- Β. Τις από 14/12/2021 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος & Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ Κατερίνης με ελεγχόμενο τον με ΑΦΜ

Από τα προαναφερθέντα αντίγραφα των δικογραφιών του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Κατερίνης και από το έγγραφο της Εισαγγελίας Εφετών Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι ο προσφεύγων κρίθηκε ως υποκρυπτόμενος της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, η οποία εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2014 έως 2019 και ως εκ τούτου υπόκειται στις φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις που υπόκειται και η επιχείρηση που εξέδωσε τα εικονικά στοιχεία. Ακολούθως, με το πέρας του ελέγχου, εκδόθηκε από την φορολογική αρχή η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση/τροποποίηση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου ισχυριζόμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη Νομιμότητας Ειδικού Ελέγχου και των συνέχεια αυτού Προσβαλλόμενων Προσωρινών Πράξεων – Τεκμήριο Αθωότητας.
2. Μη συνδρομή της ιδιότητας του Υποκρυπτόμενου - Νόμω αβάσιμο της σχετικής παραδοχής της Φορολογικής Αρχής – Δεν κρίθηκε από τη φορολογική αρχή η υποτιθέμενη εικονικότητα του εκδότη (.....).
3. Επί της ουσίας: Μη απόδειξη της ιδιότητας του Υποκρυπτόμενου.
4. Παραγραφή Δικαιώματος Δημοσίου.

5. **Μη νόμιμη επιβολή προστίμου: αναδρομική εφαρμογή Αρχής ευμενέστερης διάταξης.** Η διάταξη του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 έχει καταργηθεί με τον Ν.5104/2024 και ως εκ τούτου δεν έπρεπε να επιβληθεί το εν λόγω πρόστιμο. Στη χειρότερη περίπτωση δύναται να εφαρμοστεί μόνο η διάταξη του αρ.54 παρ.1 ή και 2 έ ν.4174/2013.
6. **Μη ορθός υπολογισμός φόρου, απαραδέκτως προσδιορίζεται ο Φ.Π.Α. επί τη βάσει της αξίας των εκδοθέντων φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς από αυτά δεν προήλθε εισόδημα στην επιχείρηση, δεδομένου ότι η έκθεση δέχεται ότι η επιχείρηση δεν άσκησε ποτέ οικονομική δραστηριότητα.**

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «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 αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. ...

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών 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 συμμετοχός. 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 συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί 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. ...».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν.4174/2013, οριζόταν έως τις 12/12/2019 (πριν τροποποιηθεί με τον Ν. 4646/2019) ότι: «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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής

απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. 3. 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, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «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, ...»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), 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, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: « 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.... 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.». Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

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, ...

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 ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο 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 :

«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 του, με Α.Φ.Μ.:..... εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, παράβαση που καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 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 του, 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 το φορολογικό έτος 2017, το οποίο παραγράφεται στις 31-12-2028, 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 τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 27 παρ. 1 & 8 του ν. 5104/2024 όπως ίσχυε 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, με το άρθρο 36 παρ. 6 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. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει

εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

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

Επειδή, 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «5..... *Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 1,3 & 4 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του Κώδικα θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι πρόεδροι των διοικητικών συμβουλίων, οι διευθύνοντες, εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από τον νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από τον νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. γ) Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από τον νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και, όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν, οι εταίροι αυτών. δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από τον νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή τον νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου. στ) Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα. ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του [άρθρου 51Α](#) του ν. [2238/1994](#) (Α' 151) ή της περ. δ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από τον νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.....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 παρ. 1.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1091/2013 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με την οποία: «Επίσης περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από 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 υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον επίσης αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο, ορίζονται τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,»

και στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του Ν.2859/00, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Ν.2859/00 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α), β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. ...».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, η από 23/09/2025 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βόλου έλαβε υπόψη την από 18/02/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της ΥΕΔΔΕ Αττικής και τις από 14/12/2021 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος & Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ Κατερίνης με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ όπου αναφέρονται τα παρακάτω:

- 1. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν άσκησε δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα της, όπως ενημέρωσε ο ιδιοκτήτης του καταστήματος, κ.**
- 2. Η ελεγχόμενη βάσει κατασχεμένων φορολογικών αρχείων της επιχείρησης ΑΦΜ, όπως και από τις ΜΥΦ, προκύπτει να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις, καθαρής αξίας 2.771.196,03€.**

3. Την ίδια περίοδο, η ελεγχόμενη δεν έχει έξοδα, (αγορές / δαπάνες), δεδομένου ότι δεν έχει υποβάλει Μ.Υ.Φ. και δεν έχει δηλωθεί στις αντίστοιχες καταστάσεις αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων ως πελάτης.
4. Βάσει των πληροφορικών συστημάτων της Υπηρεσίας, η ελεγχόμενη δεν είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.
5. Στα δέκα τρία (13) κατασχεμένα δελτία αποστολής (χρήση 2014) διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν συμπληρωθεί τα προβλεπόμενα στοιχεία, όπως η ώρα έναρξη της αποστολής, η ώρα παράδοσης και ο αριθμός οχήματος.
6. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
7. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2015-2019, ενώ έχει υποβάλει μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (α, β & γ τριμήνου) στη χρήση 2014.
8. Η εξόφληση των συναλλαγών από τον πελάτη της, την επιχείρηση με ΑΦΜ, φέρεται να πραγματοποιείται με μετρητά.
9. Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
10. Παρά το γεγονός ότι η ελεγχόμενη οντότητα έχει δηλώσει πληθώρα ετερόκλητων δραστηριοτήτων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η δραστηριότητα που αφορά σε πώληση ενδυμάτων, η οποία σχετίζεται με τις συναλλαγές με την επιχείρηση «..... με ΑΦΜ, δεν έχει δηλωθεί.
11. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. /8-9-2020 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος, αλλά τεκμηριώνεται επαρκώς στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, με ελεγχόμενο τον με ΑΦΜ, τα πορίσματα των οποίων υιοθετούνται από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ. Βόλου συμπληρωματικές οικογραφίες και συγκεκριμένα: α) η με αριθμ. Πρωτ. /.../..... από την Υποδιεύθυνση Ασφάλειας Κατερίνης, η οποία υποβλήθηκε προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Κατερίνης και

β) η με αρ. Πρωτ./..../..... επανυποβολή Δικογραφίας από την Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, η οποία υποβλήθηκε στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Κατερίνης. Οι ανωτέρω δικογραφίες εστάλησαν, από την Εισαγγελία Εφετών Θεσσαλονίκης και από την Εισαγγελία Πρωτοδικών Κατερίνης, προκειμένου η Δ.Ο.Υ. Βόλου να προβεί σε έκδοση σχετικής εντολής ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος, ο οποίος κρίθηκε ως υποκρυπτόμενος σε επιχείρηση η οποία εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2014 έως 2019 και ως εκ τούτου υπόκειται ο ελεγχόμενος στις ίδιες φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις που υπόκειται και η επιχείρηση που εξέδωσε τα εικονικά στοιχεία. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου η υπ' αριθμ./12-02-2025 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014, Ν.4174/2013 και Ν.4337/2015 για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019.

Επειδή, ο έλεγχος σύμφωνα με τις ανωτέρω συμπληρωματικές δικογραφίες περιορίστηκε μόνο στο γεγονός ότι ο προσφεύγων κρίθηκε ότι ενήργησε ως υποκρυπτόμενος στην ατομική επιχείρηση του, η οποία εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις 876 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία και επομένως θεωρείται ως πρόσωπο υποκείμενο φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων της ανωτέρω ατομικής επιχείρησης και ως εκ τούτου εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω δικογραφίες και συγκεκριμένα στην ανωτέρω υποβληθείσα προς τον κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Κατερίνης συμπληρωματική δικογραφία που σχηματίστηκε από την Υποδιεύθυνση Ασφάλειας Κατερίνης σε βάρος των κάτωθι αναφερόμενων ατόμων υπό στοιχεία:

(Α), με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ.
Τρικάλων,

**(Β) (ελεγχόμενος), με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ.
Βόλου,**

(Γ), με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, κατηγορούμενοι για παράβαση των άρθρων 187 παρ. 1, 98, 216 και 386 του Π.Κ. «Ένταξη σε Εγκληματική Οργάνωση — Απάτες και πλαστογραφίες κατ' εξακολούθηση».....

Και από τα εκτεθέντα σ' αυτήν προκύπτει ότι ο υπό την καθοδήγηση του και του, συνέστησαν ατομική

επιχείρηση στο όνομα του πρώτου αναφερόμενου, η οποία ήταν εικονική, καθώς ουδεμία νόμιμη συναλλαγή πραγματοποιήσε, αλλά χρησιμοποιήθηκε ως μέσο για την διάπραξη των ανωτέρω παράνομων πράξεων και την αποκόμιση παράνομου περιουσιακού οφέλους από μέρος των κατηγορουμένων. Ο χρησιμοποιήθηκε από τους συγκατηγορουμένους του, ... και ως «μπροστινός» της εικονικής επιχείρησης προκειμένου να μην εγείρονται υποψίες από μέρους των παθόντων και να επιτυγχάνεται η ολοκλήρωση των πράξεων τους. Επιπλέον, στους παθόντες δεν εμφανιζόταν ο ίδιος ο, αλλά ο, ο οποίος συστηνόταν ως «.....» και ο, ο οποίος δεν ανέφερε στοιχεία ταυτότητας, ώστε μετά την αποκάλυψη των εγκλημάτων τους να μην είναι δυνατή η σύνδεση των κατηγορουμένων μεταξύ τους.

Επειδή, ο προσφεύγων, κρίθηκε ως υποκρυπτόμενος στην ατομική επιχείρηση του, ο οποίος εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2017, εκατόν εξήντα δύο (162) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 544.467,44€ πλέον Φ.Π.Α. 130.672,16€ και επομένως ο προσφεύγων θεωρείται ως πρόσωπο υποκείμενο φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων της ανωτέρω ατομικής επιχείρησης, η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό του Φ.Π.Α. και στην επιβολή του προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., για το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Επειδή, τα ως άνω έγγραφα αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ. Επιπλέον, αποτελούν και την αιτία έκδοσης της υπ' αριθμ. .../12.02.2025 εντολής ελέγχου, με βάση την οποία διενεργήθηκε ο παρόν έλεγχος. Η ως άνω έκθεση ελέγχου περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, καθώς αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι που οδήγησαν τον έλεγχο στο χαρακτηρισμό του ελεγχόμενου ως υποκρυπτόμενου προσώπου στην επιχείρηση του Από την έρευνα και γενικά τον έλεγχο της Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος και Υποδιεύθυνσης Ασφάλειας Κατερίνης κρίνεται ότι ο και ο ενήργησαν ως υποκρυπτόμενοι στην ατομική επιχείρηση του και επομένως θεωρούνται ως πρόσωπα υποκείμενα φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων της ανωτέρω ατομικής επιχείρησης, χωρίς η κρίση αυτή να επηρεάζει την υπόσταση της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων αυτής, τα οποία δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό των εν λόγω φορολογικών υποχρεώσεων εις βάρος των ανωτέρω.

Επειδή, από τα ανωτέρω συμπεραίνεται ότι ο προσφεύγων συνέβαλε στην τέλεση από τον με ΑΦΜ του αδικήματος της φοροδιαφυγής, ήτοι της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkaşi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

Πέραν τούτου, η κρινόμενη προσφυγή αφορά σε διοικητική κύρωση. Ως εκ τούτου το τεκμήριο της αθωότητας αλυσιτελώς προβάλλεται, αφού τέτοιο ζήτημα μπορεί να τεθεί μόνο σε παράβαση ποινικής φύσεως.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα του επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 2 του Ν 4987/2022, δεδομένου ότι ο Ν 4987/2022 καταργήθηκε με το Ν 5104/2024.

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν 4987/2022, ο οποίος κωδικοποίησε του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι « 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή, από την έναρξη ισχύος του ν. 5104/2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.) καταργήθηκε ο νόμος 4987/2022, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70. Παραπομπές στον παρόντα νόμο νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 5104/2024, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του ν. 5104/2024. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 και του παρόντος νόμου εξακολουθούν να ισχύουν (άρθρα 84, 85 και 86 ν. 5104/2024).

Επειδή, στο άρθρο 119 Παράρτημα Β' του Ν 5104/2024 περιλαμβάνεται πίνακας κωδικοποιούμενων διατάξεων, όπου προβλέπεται η αντιστοίχιση των διατάξεων του Ν 4987/2022 με αυτές του Ν 5104/2024. Ειδικότερα προβλέπεται ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α του Ν 4987/2022 αντιστοιχεί στην παράγραφο 6 του άρθρου 53 και στην παράγραφο 2 του άρθρου 54 του Ν 5104/2024.

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 53 του Ν 5104/2024 ορίζεται ότι « 6. Εάν δεν υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, περιλαμβανομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. με βάση το κανονικό ή τα ειδικά καθεστώτα του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) υποβλητέας στην Ελλάδα ή, εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, σε άλλο κράτος μέλος, φορολογίας κεφαλαίου και παρακρατούμενων φόρων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 54 του Ν 5104/2024 ορίζεται ότι «2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.

Επειδή, η συγκεκριμένη περίπτωση αφορά την ανακριβή υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ, οπότε τυχάνει εφαρμογής η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 5104/2024.

Επειδή, η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν 5104/2024 είναι ουσιαστικά όμοια με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α του Ν 4987/2022, με την οποία μάλιστα έχει αντιστοιχηθεί, βάσει του άρθρου 119 του ΚΦΔ.

Επειδή «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (..... Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της

καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά το φορολογικό έτος 2017, οπότε και τελέστηκε η παράβαση της μη υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 2 του Ν.4987/2022 και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά επικουρικά την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 54 παρ.1^η και 2^ε του Ν 4174/2013, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 2.500,00€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1^η και 2^ε του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «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 που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε`, ζ`, η` και ιδ` της παραγράφου 1....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 4174/2013 « 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 ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

2. Τα «λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί» πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης » ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το επιβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 2 του Ν.4987/2022 αφορά την περίπτωση της ανακριβούς υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α., από την οποία προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου και όχι τη μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του Ν 4174/2013 υποχρεώσεις του, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του Ν.4987/2022 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε ο Φ.Π.Α. επί τη βάσει της αξίας των εκδοθέντων φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς από αυτά δεν προήλθε εισόδημα στην επιχείρηση, δεδομένου ότι η έκθεση δέχεται ότι η επιχείρηση δεν άσκησε ποτέ οικονομική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Κατερίνης η επιχείρηση στο όνομα του συστάθηκε με αποκλειστικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και τη διοχέτευσή τους σε διάφορες επιχειρήσεις στην Ελλάδα, ενώ από την έκθεση της ΥΕΔΔΕ προκύπτει ότι η επιχείρηση στο όνομα του ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη για το χρονικό διάστημα 2014-2019.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η επιχείρηση στο όνομα του δεν άσκησε ποτέ οικονομική δραστηριότητα, καθώς ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη. Επιπλέον, από τις προαναφερθείσες συμπληρωματικές δικογραφίες προκύπτει η ιδιότητα του προσφεύγοντα ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο στην επιχείρηση του

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω στοιχειοθετείται ο καταλογισμός των φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, ανεξαρτήτως ύπαρξης πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας. Ο εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων τεκμαίρεται ότι αποκτά ωφέλεια από τη διάθεση των εικονικών φορολογικών στοιχείων σε τρίτους, η οποία υπόκειται σε Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου ορθά προσδιορίστηκε εις βάρος του ο Φ.Π.Α., επί τη βάσει των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/10/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

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

Η με αριθμό/23-09-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	0,00	196.008,27 €	196.008,27 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

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

Ακριβές αντίγραφο

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

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.