



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 3.6.2022

Αριθμός απόφασης: 2206

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 4.2.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ», με Α.Φ.Μ., με έδρα επί της οδού, ΤΚ, και του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΓ. Ι. ΡΕΝΤΗ, ως αλληλεγγύως υπευθύνου της ως άνω εταιρείας, κατά

- της υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,
- της υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015,
- της υπ' αριθμ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015, και
- της υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **4.2.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΕ** », με Α.Φ.Μ., και του **ΑΦΜ**, ως αλληλεγγγώς υπευθύνου της ως άνω εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της προσφεύγουσα εταιρείας, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ζημιά χρήσης ύψους 66.173,97 €, έναντι ζημιάς χρήσης βάσει δήλωσης ύψους 96.557,14 €.

Με την υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου ύψους 6.988,13 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 3.440,76 €.

Με την υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 3.494,06 € (= 6.988,13 € Χ 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017, λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ κατόπιν λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. /23.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2δ' του ν.4174/2013, λόγω μη ανταπόκρισης στην με αρ. /25.11.2021 πρόσκληση προς την προσφεύγουσα εταιρεία για προσκόμιση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 23.12.2021 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ. Όπως αναφέρεται στις εν λόγω εκθέσεις, βάσει της θητείας του Διοικητικού Συμβουλίου που είχε οριστεί μέχρι τις 5.8.2018 (αρ. πρωτ. ΓΕΜΗ /11.12.2014) Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος ήταν ο , και βάσει της θητείας του Διοικητικού Συμβουλίου που είχε οριστεί μέχρι τις 6.11.2021 (αρ. πρωτ. ΓΕΜΗ /9.9.2016) Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος ήταν η (ΑΦΜ). Σύμφωνα, δε, με την εικόνα της προσφεύγουσας εταιρείας στο σύστημα Μητρώου στο TAXIS ο ήταν Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος από τις 29.3.2013 έως τις 8.8.2016 και η είναι Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος από τις 8.8.2016 έως και σήμερα. Οι ως άνω εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ συνάχθηκαν κατόπιν του από 29.7.2021 Πληροφοριακού Δελτίου της ΥΕΔΔΕ Αττικής σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση ΤΟΥ ΑΦΜ , για τα έτη 2014-

2017 είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδωσε δώδεκα χιλιάδες τριακόσια ενενήντα έξι (12.396) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.100.211,15 €. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την "..... ΤΟΥ " είναι και η προσφεύγουσα, όπως αυτό προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών - προμηθευτών (ΜΥΦ) βάσει των οποίων έλαβε στην χρήση 2015, δύο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.383,17 €.

Αναλυτικότερα, στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την επιχείρηση ΤΟΥ, αναφέρονται τα κάτωθι:

«...1) Έδρα και εγκαταστάσεις ελεγχόμενης

Η του με Α.Φ.Μ. και ημερομηνία έναρξης την 02-09-2014, παρέμεινε στην έδρα της επί της οδού , στην Αγία Παρασκευή (και όχι όπως δηλώνεται στο taxis) για διάστημα περίπου δύο (2) μηνών (Σεπτέμβριο - Οκτώβριο 2014). Στην συνέχεια φέρεται να μισθώνει επί της οδού στις Αχαρνές, οικία 1ου ορόφου (ως κατοικία της) και αυλή (ως επαγγελματική εγκατάσταση) για το διάστημα 01/02/2015 - 01/02/2016 και επί της οδού στην ίδια περιοχή (διπλανά κτίρια) αποθήκη με αυλή από τις 13/02/2017 και για αόριστο χρόνο. Από την αυτοψία που διενήργησε συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας την 01-04-2021, διαπιστώθηκε ότι στην οδό ο υπήρχε κτήριο ιδιοκτησίας όπου στο ισόγειο στεγάζεται το φανοποιείο του ιδίου και στον 1° όροφο η οικία του, ενώ ο κος γιος του ιδιοκτήτη δήλωσε στο συνεργείο ελέγχου την ίδια μέρα ότι ουδέποτε υπήρξε η επιχείρηση επί της οδού καθώς εκεί είναι η οικία του και το φανοποιείο στο νούμερο βρίσκεται στον συγκεκριμένο χώρο πριν το 2014.

2) Για την ελεγχόμενη έχει γίνει αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ....στις 29-06-2017.

3) Η επιτηδευματίας κα του, δεν εντοπίστηκε παρά τις επανειλημμένες προσπάθειες της Φορολογικής Διοίκησης

4) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλλει για τα έτη 2017, 2018, 2019, 2020 δηλώσεις εισοδήματος, ενώ το 2014 έχει υποβληθεί μηδενική δήλωση. Σύμφωνα με τις Μ.Υ.Φ δηλώνει συναλλαγές μόνο για τις χρήσεις 2015, 2016 ενώ στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α δηλώνει συναλλαγές για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017 ενώ για το 2014 έχει υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις.

5) Η ελεγχόμενη δεν απασχολεί προσωπικό.

6) Ο εμφανιζόμενος όγκος συναλλαγών της εκδότριας επιχείρησης, για τις χρήσεις 2015 και 2016, προϋποθέτει την ύπαρξη αγορών εμπορευμάτων. Η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία έχει δηλώσει ως δραστηριότητα της «Μη εξειδικευμένο χονδρικό εμπόριο μη κατεψυγμένων τροφίμων, πότων και καπνού» παρότι φέρεται να πουλάει εμπορεύματα, εμφανίζει αγορές μόνο από το εσωτερικό και κυρίως από ένα προμηθευτή (100% το 2015 και 99% το 2016), την επιχείρηση «..... με ΑΦΜ» με αντικείμενο «υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης» επί της οδού ΤΚ Αθήνα. Για το 2017 δεν εμφανίζει αγορές ενώ από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης Ε.Π.Ε. ΜΕ Α.Φ.Μ. προκύπτει πώληση αγαθών καθαρής αξίας 628.863,54. Για την επιχείρηση με Α.Φ.Μ., έχει συνταχθεί η από 06/11/2018 Έκθεση Ελέγχου σύμφωνα με την οποία εξέδωσε, για τη χρήση 2015, προς την ελεγχόμενη «..... με ΑΦΜ» σε εκατόν τέσσερις (104) περιπτώσεις ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 2.167.544,47 € ... και για τη χρήση 2016 σε διακόσιες ογδόντα δύο (282) περιπτώσεις, εξέδωσε ισάριθμα

εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 3.976.354,10 €...»

Κατόπιν των ανωτέρω, ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα αντίγραφα των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων, μαζί με καρτέλα προμηθευτή και τα αποδεικτικά πληρωμής αυτών με την υπ' αριθ./22.10.2021 πρόσκληση. Η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ κατέληξε στο παρακάτω πόρισμα:

«...Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε λήφθηκαν υπόψη τα εξής :

Η από 9/7/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ, εξέδωσε δώδεκα χιλιάδες τριακόσια ενενήντα έξι (12.396) **εικονικά φορολογικά στοιχεία**, συνολικής καθαρής αξίας : 7.100.211,15 €, προς διάφορες οντότητες, μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη, όπως αναλυτικά αναγράφεται στον πίνακα 31 της ίδιας έκθεσης.

Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δήλωσε τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία, στον 12^ο μήνα (Δεκέμβριο) του έτους 2015, στην αντίστοιχη υποβληθείσα ΜΥΦ Εξόδων του έτους 2015.

Το γεγονός ότι δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, τα ζητηθέντα βιβλία, φορολογικά στοιχεία και λοιπά έγγραφα συναλλαγών για τις κρινόμενες συναλλαγές, όπως αυτά ζητήθηκαν με την νόμιμα κοινοποιηθείσα στην ελεγχόμενη υπ' αριθ. πρωτ./25-11-2021 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και φορολογικών στοιχείων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω εκτεθέντα ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης από την εταιρεία «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ είναι **εικονικά στο σύνολο τους**.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Λόγω χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος δέχεται ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν και αφορούν την περίοδο του Δεκεμβρίου 2015, όπως δηλαδή δηλώθηκε από την ελεγχόμενη στην αντίστοιχη ΜΥΦ Εξόδων του έτους 2015.

Επομένως η λήψη των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπράχθηκε κατά το χρονικό διάστημα που είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4α του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, ήτοι από 1.2.2016, σύμφωνα με την οποία καταργήθηκε η παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/13, λαμβανομένου υπόψη και την παρ. 9 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει. Έτσι δεδομένης της από 17.10.2015 κατάργησης του προστίμου, δεν επιβάλλεται πρόστιμο επί της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου 2015. ...»

Βάσει του ελέγχου που διενεργήθηκε στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ, προέκυψαν διαφορές στο φορολογικό έτος 2015 λόγω λήψης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 30.383,17 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 6.988,13 €).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Ήταν αδύνατη η προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων εξαιτίας των περιορισμών που είχαν επιβληθεί λόγω της πανδημίας.

2. Παρά το γεγονός ότι σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής η προσφεύγουσα φέρεται να έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ΤΟΥ, στην ίδια έκθεση αναφέρεται ότι η ΤΟΥ είχε συναλλαγές τα έτη 2015, 2016 και 2017 και ότι το 2015 εμφάνιζε αγορές.

3. Η προσφεύγουσα δεν γνώριζε τη γενική φορολογική συμπεριφορά της
..... ΤΟΥ Εσφαλμένα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα υπό
κρίση τιμολόγια αφορούν εικονικές συναλλαγές.
4. Δεν εφαρμόστηκαν ορθά οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθώς
δεν κοινοποιήθηκαν από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα δύο προσκλήσεις για προσκόμιση
βιβλίων αλλά μόνο μία. Η μη τήρηση της εν λόγω πρόβλεψης, επιφέρει ακυρότητα όλων των
πράξεων.
5. Δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπο του Εσφαλμένα
κοινοποιήθηκαν οι πράξεις και στον, ο οποίος ήταν νόμιμος
εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το έτος 2015. Ο
υπέβαλε νομίμως και εμπροθέσμως τις φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ.
Σύμφωνα με τις εν ισχύ διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 και τα προβλεπόμενα
στην Ε. 2173/2020, για να υπάρχει αλληλέγγυα ευθύνη θα πρέπει να αποδίδεται υπαιτιότητα
στο φυσικό πρόσωπο για τη μη καταβολή ή απόδοση των οφειλομένων στο Δημόσιο. Όμως, ο
..... δεν έχει υπαιτιότητα αφενός γιατί οι σχετικές οφειλές
βεβαιώθηκαν μετά την παύση της εκπροσώπησης της προσφεύγουσας εταιρείας από τον ίδιο
και αφετέρου γιατί δε φέρει ο ίδιος ευθύνη για την άρνηση της νομίμου εκπροσώπου της
προσφεύγουσας εταιρείας να προσκομίσει τα ζητηθέντα στοιχεία.
6. Έλλειψη νομίμου επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων
πράξεων.

**Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του αρθ.66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 'Εγκλήματα
φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:**

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: 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.... 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 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο
αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που
αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η
κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος
συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή
συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε
είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του
εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και

φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014: «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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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 οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ.3 Ν.4337/2015: «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: δ) δεν

ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,...
..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 παρ.1 Ν.4646/2019:

«1. Τα πρόσωπα, που είναι **εκτελεστικοί πρόεδροι**, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, **διευθύνοντες σύμβουλοι**, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του **φόρου εισοδήματος**, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, **ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους**, ως και για τους τόκους, **πρόστιμα**, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις **επιβάλλονται επ' αυτών**, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α` και γ` κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α` και γ` κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. **Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα.** Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2173/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

A. Εισαγωγικά

.....3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται

(α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις).

....

Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαρύνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α' της παρούσας.

7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:

7.1 Φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 ν. 3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣΤΕ 89/2019, ΣΤΕ 2523/2013 και ΑΠ 828/2020),

.....

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

.....

7.6 τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ).

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

..... 16. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ.1 του άρθρου 50, τα πρόσωπα που φέρουν τις κατονομαζόμενες ιδιότητες καθίστανται συνυπεύθυνα για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους. Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

.....

24. Ειδικώς για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά.

Ε. Η υπαιτιότητα

25. Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του προϊσταμένου της υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.

Ζ. Παραδείγματα

..... 36. Νομικό πρόσωπο, το οποίο υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, δεν υποβάλλει τη δήλωση και ο φόρος που αναλογεί προσδιορίζεται κατόπιν φορολογικού ελέγχου το 2023. Για την πληρωμή του φόρου που θα προκύψει, αλληλέγγυα ευθύνη έχει το πρόσωπο που ασκούσε διοίκηση κατά την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές, ήτοι στην ημερομηνία κατά την οποία εξέπνευσε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (31-8-2020). Αν βάσει της πράξης προσδιορισμού φόρου η οφειλή βεβαιωθεί στις 30-4-2023 με ημερομηνία καταβολής την 31-5-2023 και κατά την ημερομηνία αυτή το διοικούντα στις 31-8-2020 (τον Α) έχει διαδεχθεί άλλο πρόσωπο (ο Β), τότε αλληλέγγυα ευθύνη δεν στοιχειοθετείται στο πρόσωπο του Β, αλλά μόνο του Α. Σε περίπτωση που η εν λόγω οφειλή υπαχθεί στη συνέχεια σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής και η ρύθμιση απολεσθεί, τότε μόνο στοιχειοθετείται ευθύνη του Β, λόγω της απώλειας της ρύθμισης κατά τη θητεία του, ενώ παραμένει και η αλληλέγγυα ευθύνη του Α. Αν επί θητείας του Β τηρείται η ρύθμιση, κατά τη διάρκεια ισχύος της ρύθμισης όμως τη διοίκηση του νομικού προσώπου αναλάβει ο Γ, σε περίπτωση απώλειας της ρύθμισης κατά τη θητεία αυτού, αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή της οφειλής έχει ο Γ, ενώ παραμένει και η αλληλέγγυα ευθύνη του Α.

..... 41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/1994 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί

εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των ως άνω εκθέσεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ και σύμφωνα με το από 29.7.2021 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής η επιχείρηση ΤΟΥ, ΑΦΜ, για τα έτη 2014-2017 είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και εξέδωσε δώδεκα χιλιάδες τριακόσια ενενήντα έξι (12.396) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.100.211,15 €. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την "..... ΤΟΥ" είναι και η προσφεύγουσα, όπως αυτό προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών - προμηθευτών (ΜΥΦ) βάσει των οποίων έλαβε στην χρήση 2015, δύο εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.383,17 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 6.988,13 €). Οι λόγοι εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών αναλύονται εκτενέστερα στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου. Σημειωτέον ότι σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, λόγω χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος δέχτηκε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν και αφορούν την περίοδο του Δεκεμβρίου 2015, όπως δηλαδή δηλώθηκε από την ελεγχόμενη στην αντίστοιχη ΜΥΦ Εξόδων του έτους 2015, και επομένως, δεν επιβλήθηκε πρόστιμο επί της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθώς δεν κοινοποιήθηκαν από τον

έλεγχο στην προσφεύγουσα δύο προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων αλλά μόνο μία, γεγονός που, όπως ισχυρίζεται, επιφέρει ακυρότητα όλων των πράξεων.

Όμως, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 'Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων', όπως είναι σε ισχύ μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 22 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013):

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Πριν από την τροποποίησή του με το άρθρο 22 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) το εν λόγω άρθρο είχε ως εξής:

«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.»

Συνεπώς, εσφαλμένα επικαλείται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή την εν λόγω διάταξη της παρ. β' του άρθρου 28 του ν.4172/2013 όπως αυτό ίσχυε πριν από την τροποποίηση του ως άνω άρθρου 28 με το άρθρο 22 του ν.4223/2013 με έναρξη ισχύος από 31.12.2013.

Σε κάθε περίπτωση, ο προσδιορισμός του εισοδήματος από τον έλεγχο δεν έγινε με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου/ έμμεσων μεθόδων ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Όπως προκύπτει από την από 23.12.2021 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, ο έλεγχος, μετά την ως άνω διαπίστωση λήψης από την

προσφεύγουσα δύο εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 30.383,17 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 6.988,13 €) από την "..... ΤΟΥ " στην χρήση 2015, δεν αναγνώρισε το ως άνω ποσό των εικονικών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, και το ποσό αυτό καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή με την παρούσα προσφυγή, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπο του, που ήταν Πρόεδρος ΔΣ και Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, και συνεπώς εσφαλμένα η Φορολογική Διοίκηση κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις και στον ίδιο ατομικά.

Σύμφωνα με τις εκθέσεις επιδόσεις των προσβαλλόμενων πράξεων, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 27.12.2021 τόσο στην προσφεύγουσα εταιρεία όσο και στον προσφεύγοντα

Όπως προκύπτει από το τις προσβαλλόμενες πράξεις, ο αναγράφεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα της υπ' αριθμ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του ν.4472/2017 και της υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ενώ δεν αναγράφεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα της υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, και της υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τα προβλεπόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 και με την Ε. 2173/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όταν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 50 νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α` (ιδιότητα) και γ` (υπαιτιότητα) της ως άνω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις στα πρόσωπα που φέρουν ευθύνη περιλαμβάνονται οι εκτελεστικοί πρόεδροι, και οι διευθύνοντες σύμβουλοι και στις ρητά κατονομαζόμενες οφειλές για τις οποίες οφειλές φέρουν ευθύνη περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και οι τόκοι, τα πρόστιμα, οι προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Με την Ε. 2173/2020 διευκρινίστηκε ότι, όσον αφορά τους τόκους, τα πρόστιμα, τις προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις, πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο και επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ).

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε. 2173/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ τα πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς

οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα.

Δεδομένου ότι στην υπό κρίση περίπτωση, ο, ήταν Πρόεδρος ΔΣ και Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το φορολογικό έτος 2015 στο οποίο καταλογίστηκαν τα υπό κρίση ποσά, και δεν προσκομίστηκαν στοιχεία προς απόδειξη της έλλειψης υπαιτιότητάς του, είναι αλληλεγγύως υπεύθυνος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ για τα ποσά που καταλογίστηκαν με την υπ' αριθ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επιπλέον, δεδομένου ότι, όπως διευκρινίστηκε με την Ε. 2173/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, τα αυτοτελή πρόστιμα εξαιρούνται από τις ρητά κατονομαζόμενες οφειλές για τις οποίες φέρουν ευθύνη τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ο δεν είναι αλληλεγγύως υπεύθυνος για το ποσό που καταλογίστηκε με την υπ' αριθ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ (όπως ρητά εξαιρείται στην ως άνω εγκύκλιο), ούτε για το αυτοτελές πρόστιμο που καταλογίστηκε με την αριθμ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Ως εκ τούτου, κρίνεται βάσιμος ο ισχυρισμός του περί έλλειψης αλληλέγγυας ευθύνης του για τα ποσά που καταλογίστηκαν με τις υπ' αριθ. και/23.12.2021 προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23.12.2021 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **4.2.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και του, **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

- Α. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς την έλλειψη αλληλέγγυας ευθύνης του για τα ποσά που καταλογίστηκαν με την υπ' αριθ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ και την υπ' αριθ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του ν.4472/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, και
- Β. Την απόρριψη αυτής ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς.

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

- Η υπ' αριθ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ζημιά χρήσης	96.557,14	66.173,97	30.383,17
Φόρος πιστωτικό ποσό	4.532,38	4.532,38	
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας			
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή	3.532,38	3.532,38	

- Η υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.384.711,43	2.384.711,43	
Αξία φορολογητέων εισροών	2.341.387,81	2.311.004,64	30.383,17
Φόρος εκροών	538.595,93	538.595,93	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	538.702,49	531.714,36	6.988,13
Πιστωτικό υπόλοιπο	106,56	106,56	
Χρεωστικό υπόλοιπο		6.988,13	6.988,13
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		3.440,76	3.440,76
Σύνολο φόρου για καταβολή		10.428,89	10.428,89
Σύνολο φόρου για έκπτωση	106,56	106,56	

- Η υπ' αριθ. /23.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015
Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017 3.494,06 € (= 6.988,13 € X 50%)
- Η υπ' αριθ. /23.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013 500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.