



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα 24/09/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 2618

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1) Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

3) Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4) Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, που κατοικεί στο επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ./**14-03-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 60 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024 και β) της υπ' αριθ./**14-03-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5) Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 26/07/2023 έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6) Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 28/03/2024 και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./**14-03-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 60 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.387.943,74€** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της **συνέργειας στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής** με την οντότητα με ΑΦΜ, **κατά το άρθρο 67 του Ν. 4987/2022.**

Με την υπ' αριθμ./**14-03-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση: **μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων**, γεγονός που αποτελεί διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Ν. 4987/2022 κι επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ίδιου νόμου.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 26/07/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Δ. της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ (Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης), η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./**03-02-2023** εντολής ελέγχου.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, από την ίδια ελεγκτική υπηρεσία διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στην οντότητα, με Α.Φ.Μ. και συντάχθηκε η με αριθμό εντύπου Έκθεση Ελέγχου, βάσει της οποίας διαπιστώθηκαν παραβάσεις λήψης και έκδοσης εικονικών τιμολογίων εντός των φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019. Η προσφεύγουσα κρίθηκε ως συνεργός στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. για το φορολογικό έτος 2017 και ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι υπόκειται στα ίδια πρόστιμα όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος με αυτά που καταλογίστηκαν στην εταιρεία που διέπραξε το έγκλημα της φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 60 του Κ.Φ.Δ.

Περαιτέρω δε, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό/**07-05-2019** Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων του άρθρου 14 Ν. 4987/2022, με την οποία της ζητήθηκε να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία καθώς και έγγραφες εξηγήσεις και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την συνεργασία που φέρεται να είχε με την Ι.Κ.Ε. και άλλες εταιρίες που ανέφερε σε υπεύθυνη δήλωση που είχε παραδώσει στον έλεγχο.

Προς τούτο της επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η έκθεση ελέγχου δέχεται κατά τρόπο αυθαίρετο, αναπόδεικτο και εν παντί αναιτιολόγητο ότι κατά την διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι εμπλέκεται στις πράξεις και παραλείψεις τις οποίες διενήργησε η εταιρεία

- Δεν γνωρίζει τίποτε για την οντότητα αυτή, δεν τηρεί τα βιβλία της και δεν είχε ποτέ καμία συνεργασία με αυτή, παρά το γεγονός ότι εμφανίζεται ως λογίστριά της στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2017. Η δήλωση υποβλήθηκε με τους κωδικούς της από τον, υπάλληλο του λογιστικού γραφείου του
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την ένορκη βεβαίωση και την υπεύθυνη δήλωση του, ο οποίος χρησιμοποίησε τους κωδικούς της και υπέβαλε ο ίδιος την φορολογική δήλωση παρά το νόμο, την καλή πίστη, εξαπατώντας τόσο την ίδια όσο και την φορολογική αρχή.
- Προϋπόθεση για την εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 67 παρ. 3 ΚΦΔ αποτελεί η προηγούμενη σύναψη σύμβαση εντολής μεταξύ επιτηδευματία και λογιστή. Σε περίπτωση μη υπάρξεως συμβάσεως εντολής δεν δύναται να πληρωθεί η διάταξη του άρθρου 67 του ΚΦΔ και τούτο διότι δεν πληρούνται τα ουσιώδη και απαιτούμενα σωρευτικά τυπικά και ουσιαστικά στοιχεία της συμβάσεως εντολής.
- Στα σύγχρονα πλαίσια συνεργασίας επαγγελματιών ή/και πολλών εργαζομένων στο ίδιο λογιστικό γραφείο, θα πρέπει να αποδεικνύεται ποιος λογιστής είναι ο συντάξας την ανακριβή φορολογική δήλωση και αν είναι ο ίδιος που την υπέγραψε ή/και την υπέβαλλε. Ο διαχωρισμός και αιτιολογία αυτής της θέσης είναι απαιτούμενος όρος του πραγματικού συνεργού, διότι αυτή η ratio του νόμου. Δηλαδή να διαπιστώνεται ο πραγματικός συνεργός και όχι κάποιος που ενεπλάκη τυχαία ή προς διευκόλυνση άλλου.
- Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου.

Ως προς την υπ' αριθ. /14-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 60 του Ν. 4987/2022

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 67, παρ. 1, 2 και 3 του Ν. 4987/2022:

«1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του Κώδικα θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους:α) ...β) ...

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....

2. Επίσης, αυτουργοί των ανωτέρω εγκλημάτων, κατά την έννοια της παρ. 1, θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Α.Κ..

3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1142/2016 με θέμα “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ» (άρθρα 66-71) του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ., με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (Φ.Ε.Κ. Α' 129/17.10.2015)” :

«....3. Αυτουργοί, συνεργοί, συμμετοχοί (άρθρο 67 του Κ.Φ.Δ.)

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Δ. προσδιορίζονται τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα ή στις νομικές οντότητες, ανάλογα με τη νομική μορφή αυτών, κατά περίπτωση και με βάση την ιδιότητα που αυτοί κατείχαν, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεση των εν λόγω εγκλημάτων.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού θεμελιώνεται η ποινική ευθύνη του άμεσου συνεργού για τον εν γνώσει υπογράφοντα ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, ή για όποιον με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων, ενώ με την παράγραφο 4, ορίζεται ότι ως αυτουργοί ή συμμετοχοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38, παρ. 3 και παρ. 5 του Ν. 2873/2000 :«3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. Τέλος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ότι κατά τη διαρρεύσασα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ο λογιστής φοροτεχνικός υπογράφει τις δηλώσεις της παραγράφου 2, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα ή καταστάσεις, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Επίσης, κατά την υποβολή των δηλώσεων οι λογιστές φοροτεχνικοί αναγράφουν υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση κατοικίας τους ή της έδρας του επαγγέλματός τους, κατά περίπτωση, τον Α.Φ.Μ., την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία τους, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματός τους και την κατηγορία της άδειάς τους.

5. Σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων του άρθρου αυτού και των υπουργικών αποφάσεων που θα εκδοθούν κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος προβλέπονται οι ακόλουθες κυρώσεις:

α) Για τους υπόχρεους επιτηδευματίες αυτοτελές πρόστιμο, κατά τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Αν ο υπόχρεος κατά του οποίου έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, μετά την κοινοποίηση αυτής, υποπέσει πάλι σε όμοια παράβαση, κατά την ίδια χρήση, το προβλεπόμενο πρόστιμο μπορεί να ανέλθει μέχρι το διπλάσιο του ανώτατου ορίου.

β) Για τους υπεύθυνους σύνταξης των δηλώσεων επιβάλλεται πρόστιμο των διατάξεων του πρώτου εδαφίου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 μέχρι το διπλάσιο του ανώτατου ορίου, αν οι δηλώσεις είναι ανακριβείς σε σχέση με τα προκύπτοντα από τα βιβλία και στοιχεία δεδομένα και ο υπόχρεος επιτηδευματίας, συνεπεία αυτής της ανακριβείας, δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς φόρο ή έλαβε επιστροφή ποσού πάνω από πέντε τοις εκατό (5%) του προκύπτοντος φόρου, ο οποίος υπερβαίνει σε κάθε περίπτωση το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) δραχμών.

Το πρόστιμο αυτό είναι αυτοτελές ανά δήλωση.».

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

Επειδή με την Ε. 2176/2021 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι : «...Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. **Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης.**

Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ). Δεν επιβάλλεται στον τρίτο πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ, εφόσον συντρέχει στο πρόσωπό του η περίπτωση αβ' της παραγράφου 1α του άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ, καθώς στην περίπτωση αυτή ο τρίτος τιμωρείται ως υπαίτιος της παράβασης αυτής. Ωστόσο, στον τρίτο αυτόν επιβάλλεται και πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ για τις λοιπές παραβάσεις του ΚΦΔ (ιδίως άρθρα 58 και 58Α ΚΦΔ) υπό την ιδιότητά του ως συνεργού».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέγραψε ως λογίστρια τη δήλωση φόρου εισοδήματος της επιχείρησηςφορολογικού έτους 2017 και ειδικότερα υπέβαλε με τους κωδικούς που διαθέτει στο taxisnet τη δήλωση εισοδήματός της, καθώς και τουλάχιστον δύο ακόμα επιχειρήσεων, οι οποίες εμπλέκονται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων εξαιρετικά μεγάλης αξίας. Από τον έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι τα αριθμητικά δεδομένα που ανέγραψε στη δήλωσή της εταιρίας, ήταν **ανακριβή και αυθαίρετα**, αφού δεν είχαν καμιά σχέση με τα πραγματικά εισοδήματα της εταιρείας.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 07/05/2019 Υπεύθυνη δήλωση στην οποία αναφέρει: «Το καλοκαίρι του 2018 ήρθε στο γραφείο μου η συνάδελφος λογίστρια που διατηρεί λογιστικό γραφείο επί της οδού λίγο πριν την λήξη υποβολής των φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος και με παρακάλεσε να υποβάλλω δηλώσεις νομικών προσώπων για λογαριασμό πελατών του λογιστικού γραφείου του διότι ο ίδιος δεν είχε δικαίωμα υπογραφής. Μου άφησε τις δηλώσεις και έφυγε. Στη συνέχεια επειδή και εγώ δεν είχα χρόνο ήρθε από το γραφείο του ο υπάλληλος του και με τους δικούς μου κωδικούς υπέβαλλε τις φορολογικές δηλώσεις των κάτωθι επιχειρήσεων:

Αμοιβή δεν εισέπραξα και όλα έγιναν λόγω συναδελφικότητας ...»

Ακολούθως, διενεργήθηκε έλεγχος αυθημερόν στο λογιστικό γραφείο του, όπου κατασχέθηκε πλήθος στοιχείων, από τον ενδελεχή έλεγχο των οποίων δεν προέκυψαν στοιχεία

που να τον εμπλέκουν με την εταιρεία ΙΚΕ, αλλά ούτε με άλλες εταιρείες που μετέχουν στο κύκλωμα έκδοσης εικονικών στοιχείων.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, **από τον έλεγχο κρίθηκε** ότι **μοναδική υπεύθυνη** για την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος της εταιρείας φορολογικού έτους 2017 με ανακριβή και αυθαίρετα στοιχεία, ήταν η προσφεύγουσα, η οποία ενήργησε με πρόθεση προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές τριών τουλάχιστον εταιρειών του κυκλώματος, υποβάλλοντας τις δηλώσεις εισοδήματος έτους 2017 των εταιρειών αυτών με ανακριβή και αυθαίρετα στοιχεία. Συνεπώς η προσφεύγουσα με τις ενέργειές της αυτές, **εν γνώσει της συνέπραξε και προσέφερε άμεση συνδρομή** με άλλα πρόσωπα στην τέλεση του εγκλήματος φοροδιαφυγής (ήτοι της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων), τιμωρείται **ως συνεργός** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 67 του ΚΦΔ (ν. 2987/2022) και επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται από το άρθρο 60 του ίδιου κώδικα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν γνωρίζει τίποτε για την οντότητα, δεν τηρεί τα βιβλία της και δεν είχε ποτέ καμία συνεργασία, παρά το γεγονός ότι εμφανίζεται ως λογίστριά της στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2017 και προσκομίζει προς επίρρωση του ισχυρισμού της ένορκη βεβαίωση και υπεύθυνη δήλωση του, ο οποίος δηλώνει ότι χρησιμοποίησε τους κωδικούς της και υπέβαλε ο ίδιος την υπό κρίση φορολογική δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο mytaxisnet, υποσύστημα “διαχείριση εξουσιοδοτήσεων/ιστορικό εξουσιοδοτήσεων” διαπιστώθηκε πως είχε λάβει την 01/08/2018 ώρα 11:00:55 εξουσιοδότηση από την (ΑΦΜ) για διαχείριση δηλώσεων εισοδήματος νομικών προσώπων. Την 02/08/2018 και ώρα 15:49:30 έκανε αποδοχή της ανωτέρω εξουσιοδότησης, ενώ την 10/10/2018 και ώρα 10:21 η εν λόγω εταιρεία έκανε ανάκληση της εξουσιοδότησης προς την προσφεύγουσα. Όμως ως **συνέργεια**, νοείται η **οποιαδήποτε παροχή συνδρομής** τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) **αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής (Ε. 2176/2021)**. Στην προκειμένη περίπτωση η **συνδρομή** της προσφεύγουσας προς την εταιρεία περιορίστηκε στο χρονικό διάστημα από 02/08/2018 έως 10/10/2018, ήτοι συνέδραμε την εταιρεία **μετά την τέλεση** της παράβασης της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων, και συγκεκριμένα στην υποβολή με τους κωδικούς της στις 02/08/2018, της δήλωσης φόρου εισοδήματος έτους 2017 της ανωτέρω εταιρείας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η παράνομη πράξη (της έκδοσης - λήψης εικονικών τιμολογίων) έγινε από την (ΑΦΜ), ωστόσο με την έκθεση ελέγχου δεν στοιχειοθετείται κάποια ενέργεια (ή συνδρομή) από την προσφεύγουσα σε σχέση με τις εν λόγω τελεσθείσες παραβάσεις, ούτε θεμελιώνεται ένας επαρκής αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της πράξεως της προσφεύγουσας (υποβολή φορολογικής δήλωσης), η οποία πράξη κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας θα αρκούσε από μόνη της και θα μπορούσε να επιφέρει χωρίς τη μεσολάβηση άλλου περιστατικού (εν προκειμένω τις προηγηθείσες παραβάσεις έκδοσης και λήψης φορολογικών στοιχείων), το συγκεκριμένο επιζήμιο γεγονός, ως αποτέλεσμα τέλεσης φοροδιαφυγής. Αντιθέτως με βάση τα περιγραφόμενα στην έκθεση ελέγχου η ενέργεια της προσφεύγουσας λαμβάνει χώρα σε μεταγενέστερο χρόνο και πάντως όχι σε χρόνο πριν ή

κατά τη διάρκεια της τέλεσης της (κομβικής) παράβασης, όπως απαιτείται με βάση τα ισχύοντα (σχετ. Ε.2176/2021).

Επειδή στην περίπτωση της συνέργειας, απαιτείται κατά πρώτον η προηγούμενη διάπραξη παράβασης εκ μέρους του φορολογούμενου και εν συνεχεία να διαγνωστεί στο πρόσωπο του τρίτου η συνέργεια στη διάπραξη της παράβασης. Εν προκειμένω ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι η προσφεύγουσα συνέδραμε είτε πριν, είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης της παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τον φορολογούμενο, όπως απαιτείται (Ε. 2176/2021), καθώς η έκδοση και λήψη των εικονικών τιμολογίων από τον φορολογούμενο έγινε κατά το έτος **2017**, έτος κατά το οποίο δεν αποδείχτηκε ότι η προσφεύγουσα είχε κάποια συμμετοχή ή σχέση ή συνεργασία με αυτόν.

Από όλα τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι **δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο** ότι η προσφεύγουσα συνήργησε άμεσα και συνέπραξε με άλλο πρόσωπο (.....) πριν ή κατά την διάπραξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής (της έκδοσης - λήψης εικονικών τιμολογίων) στο φορολογικό έτος 2017, όπως διευκρινίστηκε από την Ε.2176/2021, προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 60 του Ν. 4987/2022.

Ως προς την την υπ' αριθμ. /14-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4987/2022

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν. 4987/2022 ορίζεται: «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: α) ...,β) ...,γ) ..., δ) **δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων**,...2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) ...,β) ..., γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,....»

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα **δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό /07-05-2019 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων** του άρθρου 14 Ν.4987/2022, με την οποία της ζητήθηκε να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) καθώς και έγγραφες εξηγήσεις και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την συνεργασία που φέρεται να είχε με την και άλλες εταιρίες που ανέφερε σε υπεύθυνη δήλωση που είχε ήδη παραδώσει στον έλεγχο.

Προς τούτο **ορθώς της επιβλήθηκε το πρόστιμο των 250,00 ευρώ για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής.**

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **26/04/2024** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:, που κατοικεί στο, επί της οδού, και

α) την ακύρωση της υπ' αριθ./14-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 60 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ε' Πειραιά.
β) την επικύρωση της υπ' αριθ./14-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ε' Πειραιά.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση του Υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα Απόφαση

Πράξη Επιβολής Προστίμου 71/2024 ποσό : 0,00€

Πράξη Επιβολής Προστίμου 72/2024 ποσό : 250,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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