



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 30/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1250

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **07/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/10.12.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 70 Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 60 του ν.4987/2022) φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/10.12.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 70 Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 60 του ν.4987/2022) της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **292.456,92 €**, διότι ενήργησε ως συνεργός κατά το άρθρο 67 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 80 του Κ.Φ.Δ.) του, με Α.Φ.Μ., στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ίδιου νόμου (ήδη άρθρο 79 του Κ.Φ.Δ.).

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 05/12/2024 Έκθεσης Προστίμων Συνεργού της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ (Α2 Τμήμα Ερευνών και Προληπτικού Ελέγχου), η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν/2024 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-ΣΥΝ-1 Έκθεση Ελέγχου, βάσει της οποίας διαπιστώθηκαν παραβάσεις έκδοσης εικοσιπενσάρων (24) εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 163.943,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 21.312,60 € εντός του φορολογικού έτους 2018. Ο προσφεύγων κρίθηκε ως συνεργός στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 79 του Κ.Φ.Δ.) και ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι υπόκειται στο ίδιο πρόστιμο όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος με αυτά που καταλογίστηκαν στον συντελέσαντα το έγκλημα της φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 70 του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 60 του ν.4987/2022). Ειδικότερα, στον προσφεύγοντα καταλογίστηκε ποσό που αντιστοιχεί στο πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 λόγω υποβολής ανακριβούς Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος που επιβλήθηκε στην οντότητα του, με Α.Φ.Μ..... με την υπ' αριθμόν/21-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 38, παρ. 3 του ν.2873/2000, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν.3842/2010.

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 60 και 67, παρ. 3 του ν.4174/2013.

3^{ος} λόγος: Εσφαλμένη εκτίμηση των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων.

4^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 5, παρ. 1 (δ') του ν.4557/2018.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 60 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 70 του Κ.Φ.Δ.) «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 υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 67, παρ. 3 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 80, παρ. 3 του Κ.Φ.Δ.) «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 με την Ε. 2176/2021 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, 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 σύμφωνα με το άρθρο 38, παρ. 3 του ν. 2873/2000 «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».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατά τη διάρκεια ελέγχου στην οντότητα με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε ότι το έντυπο Ε3 του φορολογικού έτους 2018 (αρ. πρωτ./26-07-2019) είχε υποβληθεί από τη λογίστρια με Α.Φ.Μ. Ο έλεγχος απέστειλε σε αυτήν το υπ' αριθμόν/01-05-2024 Αίτημα Χορήγησης Πληροφοριών, με το οποίο ζητούσε πληροφορίες αναφορικά με την μεταξύ τους συνεργασία.

Επειδή η ανωτέρω λογίστρια απέστειλε στον έλεγχο το αρ. πρωτ./13-05-2024 e-mail, στο οποίο επισυνάπτονταν:

- η από 08/05/2024 Υπεύθυνη Δήλωση της ίδιας στην οποία ανέφερε: «Σας ενημερώνω ότι με την επιχείρηση με ΑΦΜ δεν είχα ποτέ και δεν έχω καμία επαγγελματική σχέση. Δεν είχα ποτέ την ευθύνη τήρησης των λογιστικών βιβλίων της εν λόγω επιχείρησης. Τα λογιστικά βιβλία τα τηρούσε ο λογιστής κύριος **Ελευθέριος Μάστορας** κι εκείνος ήταν υπεύθυνος για την συμπλήρωση του εντύπου Ε3. Για τις χρήσεις 2018 και 2019 εγώ μόνο υπέβαλα το έντυπο Ε3 μετά από παράκλησή του διότι εκείνος δεν μπορούσε να το υποβάλλει γιατί είναι συνταξιούχος. Εγώ από αφέλειά μου υπέβαλα τη δήλωση χωρίς να την ελέγξω. Σας επισυνάπτω υπεύθυνη δήλωση δική μου στην οποία πιστοποιεί τα ανωτέρω. Εγώ εξέδωσα 2 ΤΠΥ μηδενικά γιατί δεν πληρώθηκα για την ολιγόλεπτη εργασία μου».

- η από 02/05/2024 Υπεύθυνη Δήλωση του προσφεύγοντος στην οποία αναφερόταν: «Εγώ ο με ΑΦΜ Λογιστής συνταξιούχος, δηλώνω ότι κατά την περίοδο υποβολής των φορολογικών δηλώσεων το έτος 2020, για την υποβολή των δηλώσεων των διαχ/κών ετών 2018 και 2019 ο κ. κάτοικος κατά δήλωση Τ.Κ. Α.Φ.Μ. επισκέφθει το γραφείο μου και μου προσκόμισε τα δικαιολογητικά και βιβλία της ατομικής επιχείρησης με επάγγελμα οπωροκηπευτικά προϊόντα με έδρα τηλ./ΦΑΧ Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ e-mail: κατά πληροφορίες σημερινός κάτοικος, για να υποβάλω την δήλωση διαχειριστικών ετών 2018 και 2019. Τα αποτελέσματα από τα λογιστικά βιβλία και τα δικαιολογητικά αυτών, μεταφέροντας τα αποτελέσματα από τα βιβλία στην δήλωση του εντύπου Ε3 ως είχαν. Η κ. με Α.Φ.Μ. δεν έχει ουδεμία σχέση με την ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση. Για τις χρήσεις 2018 και 2019 είχα ζητήσει ως συνάδελφος από την κ. να υποβάλει εκείνη το Ε3 διότι εγώ δεν μπορούσα να την υποβάλω. Δεν φέρει καμία ευθύνη για οτιδήποτε αφορά την εν λόγω εταιρεία διότι δεν γνώριζε, δεν γνωρίζει, δεν είχε και δεν έχει οποιαδήποτε ανάμιξη με αυτήν την εταιρεία. Για την συμπλήρωση την μεταφορά των δεδομένων από τα βιβλία στην δήλωση του Ε3 την συμπλήρωσα εγώ».

Επειδή με βάση τις ανωτέρω υπεύθυνες δηλώσεις, ο έλεγχος έκρινε τον προσφεύγοντα (και όχι την Δαβρή Αγγελική) ως συνεργό της οντότητας, με Α.Φ.Μ. στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 79 του Κ.Φ.Δ.)

Επειδή ο προσφεύγων, στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή του, δομεί τον ισχυρισμό του περί έλλειψης ευθύνης του στο ότι ο ίδιος δεν ήταν ο λογιστής της ανωτέρω οντότητας και δεν τηρούσε τα λογιστικά της βιβλία, αλλά η μόνη ενέργεια στην οποία προέβη ήταν η απλή αντιγραφή των οικονομικών δεδομένων από τα λογιστικά βιβλία στο έντυπο Ε3.

Επειδή ωστόσο, η λογίστρια με Α.Φ.Μ. στην υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε στον έλεγχο, κατονομάζει ρητά τον προσφεύγοντα ως το άτομο που τηρούσε τα λογιστικά βιβλία της ανωτέρω οντότητας.

Επειδή ο προσφεύγων διέθετε τους κωδικούς taxisnet της οντότητας του με Α.Φ.Μ. και επομένως, θα μπορούσε να εξακριβώσει πως τα δεδομένα που του δίνονταν για την υποβολή των δηλώσεων ήταν τουλάχιστον ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή ο προσφεύγων, ο οποίος ισχυρίζεται ότι η οικεία Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ τυγχάνει αναπιολόγητη, δεν προσκομίζει κάποιο ουσιαστικό στοιχείο προς αντίκρουση των διαλαμβανομένων σε αυτήν.

Επειδή δηλαδή, από μόνη την επίκληση του προσφεύγοντα ότι δε γνώριζε για την ανακρίβεια των βιβλίων της οντότητας, δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα η τυχόν παραπλάνησή του από αυτήν. Άλλωστε, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής, ουδείς έμπειρος

λογιστής (έστω και συνταξιούχος) θα δεχόταν να υποβάλει δηλώσεις επιχείρησης, χωρίς να γνωρίζει λεπτομέρειες αυτής και χωρίς να είναι αυτός που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία.

Επειδή περαιτέρω, από την Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ για την οντότητα, με Α.Φ.Μ. 148737862 (σελ. 17) προκύπτει ότι εκτός από το συνολικό ποσό των επίμαχων εικονικών τιμολογίων (163.943,70 €) που καταχωρήθηκε στα ακαθάριστα έσοδα, δηλώθηκαν δαπάνες σχεδόν ίσου ύψους (162.780,40 €), με αποτέλεσμα να προκύπτει οριακό κέρδος 1.163,30 €. Ωστόσο, από την ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών δεν προκύπτουν επιχειρήσεις που να πώλησαν αγαθά ή να παρείχαν υπηρεσίες σε αυτήν (με εξαίρεση μία συναλλαγή καθαρής αξίας 4.032,26 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 967,74 €), γεγονός που καταδεικνύει ότι πρόκειται για αυθαίρετες και εικονικές καταχωρήσεις, προκειμένου να μην προκληθεί έλεγχος των φορολογικών αρχών.

Επειδή το πόρισμα της οικείας Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ κρίνεται από την Υπηρεσία μας βάσιμο, αποδεκτό και πλήρως αιτιολογημένο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 07/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμόν/10.12.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 70 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **292.456,92 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.