



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1420

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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' αριθμόν ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκουκατά των υπ' αριθ. Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024 για τα φορολογικά έτη 2017,2018 και 2020 που εξέδωσε η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4987/2022 του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 υπ' αριθ..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **4.946,55 ευρώ**, ως άμεσου συνεργού της επιχείρησης, για τη τέλεση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, φορολογικού έτους 2017, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 67 του ν. 4174/2013, όπως κυρώθηκε με το ν. 4987/2022 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013 όπως αντικαστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 70 και 85 του ν.5104/2024.

Με την υπ' αριθ..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **14.495,31 ευρώ**, ως άμεσου συνεργού της επιχείρησης, για τη τέλεση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 67 του ν. 4174/2013, όπως κυρώθηκε με το ν. 4987/2022 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013 όπως αντικαστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 70 και 85 του ν.5104/2024.

Με την υπ' αριθ..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **400,00 ευρώ**, ως άμεσου συνεργού της επιχείρησης, για τη τέλεση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, φορολογικού έτους 2020, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 67 του ν. 4174/2013, όπως κυρώθηκε με το ν. 4987/2022 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013 όπως αντικαστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 70 και 85 του ν.5104/2024.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ εξέδωσε τη με αριθμό εντολή ελέγχου, προκειμένου να καταλογιστούν τα πρόστιμα του άρθρου 60 του Ν.4987/2022, καθώς ο προσφεύγων ο οποίος έχει ως δραστηριότητα την παροχή λογιστικών υπηρεσιών, κρίθηκε ως συνεργός στη τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 3 του άρθρου 67 του ίδιου ως άνω νόμου, εκ μέρους των κάτωθι οντοτήτων:

1.
2.
3.
4.
5.
6.
7.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε σχετική έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ σχετικά με κύκλωμα έκδοσης και διακίνησης εικονικών τιμολογίων εξαιρετικά μεγάλης αξίας στο οποίο εμπλέκονται διάφορα νομικά και φυσικά πρόσωπα, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων. Συγκεκριμένα, η αρμόδια υπηρεσία διενήργησε και ολοκλήρωσε έλεγχο εφαρμογής διατάξεων Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στην οντότητα, η οποία φέρεται να έλαβε και να εξέδωσε πλήθος εικονικών τιμολογίων κατά τις χρήσεις 2017 έως 2020. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε πως έντεκα (11) επιχειρήσεις (μεταξύ αυτών και ο ίδιος ο προσφεύγων) των οποίων λογιστής ήταν ο προσφεύγων, έλαβαν 272 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της για εικονικές και ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας **1.448.983,19 €** πλέον Φ.Π.Α. **347.755,97€** ενώ η εκδότρια εταιρία είχε εκδώσει συνολικά 513 φορολογικά στοιχεία εσόδων καθαρής αξίας **2.566.030,14€** πλέον Φ.Π.Α. **615.847,24€**.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας ότι έγινε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και πλημμελής εφαρμογή του ΚΦΔ ως προς το χαρακτηρισμό του ως άμεσου συνεργού της επιχείρησης, σε εγκλήματα φοροδιαφυγής καθώς δε γνώριζε περί των εικονικών φορολογικών στοιχείων και ότι ως εκ τούτου η ως άνω κρίση της φορολογικής διοίκησης είναι παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη, καθότι κατά τους ισχυρισμούς του «...χωρίς...να υπάρχει ουδεμία ανάμειξη ή/και συμμετοχή ή/και παροχή συνδρομής για την τέλεση των παραβάσεων που φέρεται πως διέπραξε η οντότητα με την επωνυμία και οι συναλλασσόμενοι με αυτήν, αρκούμενη μόνο σε γενικές και μη αιτιωδώς συνδεδεμένες ενδείξεις, η φορολογική αρχή μου καταλόγισε τα προσβαλλόμενα πρόστιμα...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4557/2018 Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2015/849/ ΕΕ) και άλλες διατάξεις ορίζεται ότι:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως υπόχρεα νοούνται τα εξής πρόσωπα:

α) τα πιστωτικά ιδρύματα και κάθε πιστωτικός φορέας του ν. 4438/2016 (Α' 220),

β) οι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί,

γ) οι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές και οι εταιρείες ορκωτών ελεγκτών-λογιστών που έχουν εγγραφεί στο δημόσιο μητρώο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, καθώς και οι ιδιώτες ελεγκτές..».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4557/2018, Αναφορές ύποπτων συναλλαγών προς την Αρχή (άρθρο 33 και άρθρο 34 παρ. 2 της Οδηγίας 2015/849) ορίζεται ότι:

1. Τα υπόχρεα πρόσωπα και οι υπάλληλοί τους, στους οποίους περιλαμβάνονται τα διευθυντικά στελέχη, οφείλουν να:

α) ενημερώνουν αμελλητί, με δική τους πρωτοβουλία, την Αρχή, όταν γνωρίζουν ή έχουν σοβαρές ενδείξεις ή υποψίες ότι χρηματικά ποσά, ανεξαρτήτως του ύψους τους, συνιστούν έσοδα από εγκληματικές δραστηριότητες ή σχετίζονται με χρηματοδότηση της τρομοκρατίας. Η υποχρέωση αυτή αφορά και κάθε περίπτωση απόπειρας ύποπτης συναλλαγής,

β) παρέχουν αμελλητί στην Αρχή, την αρμόδια αρχή και σε άλλες δημόσιες αρχές που είναι επιφορτισμένες με καθήκοντα για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες ή της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, ύστερα από αίτημά τους, όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες και στοιχεία».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. 57088 /ΔΙΟΕ-1033/18.12.2013 Κώδικας Δεοντολογίας Λογιστών αναφέρεται ότι:

Άρθρο 7 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα 1. Ο Λογιστής Φοροτεχνικός οφείλει πάντοτε να ασκεί το Λογιστικό Φοροτεχνικό έργο κατά τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο από κάθε είδους επιρροή. **2.** Ο Λογιστής Φοροτεχνικός που διαπιστώνει σοβαρές παρατυπίες οφείλει να μην αποδεχθεί ή να διακόψει άμεσα τη συγκεκριμένη εργασία, ενώ απαγορεύεται να συμπράττει σε φοροδιαφυγή ανεξαρτήτως ποσού. **3.** Ο Λογιστής Φοροτεχνικός, όταν απειλείται η ανεξαρτησία του και αδυνατεί να παράσχει μία έντιμη και αμερόληπτη γνώμη, οφείλει να μην αποδεχθεί την εργασία ή να σταματήσει μια συνεργασία λόγω παράβασης φορολογικών διατάξεων, παρά την αντίθετη προφορική ή έγγραφη ενημέρωση του πελάτη-εργοδότη του, ενημερώνοντας παράλληλα τις αρμόδιες αρχές για την λήψη των απαιτούμενων μέτρων.

Επειδή, με το άρθρο 60 του ν.4174/2013, πλέον άρθρο 70 του ν.5104/2024 Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος».

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν.4174/2013 πλέον άρθρο 80 του ν.5104/2024 Αυτουργοί και συνεργοί 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, όπως 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 στο πρώτο εδάφιο. β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών όπως 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 όπως 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 τις ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, όπως 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, 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, οι διευθυντές ή φορολογικοί 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 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών όπως 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. 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 Αστικού Κώδικα. 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα της Ε.2176/2021 αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (ΚΥΔ) ορίζεται ότι «κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος». 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 Βάρος Απόδειξης του ν.51014/2024 ορίζεται ότι: «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 ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 70 και 79 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ως προς το χαρακτηρισμό του ως άμεσου συνεργού της επιχείρησης σε εγκλήματα φοροδιαφυγής καθώς δε γνώριζε περί των εικονικών φορολογικών στοιχείων της εκδότριας και ότι ως εκ τούτου η ως άνω κρίση της φορολογικής διοίκησης είναι παράνομη, εσφαλμένη και αναίτιολόγητη στηριζόμενη σε εικασίες ή ενδείξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ..Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ προκύπτει ρητά ότι: «Οι κάτωθι πελάτες-λήπτες εικονικών τιμολογίων εκδόσεως της όπως και ο ίδιος ο προσφεύγων μετά την έναρξη του ελέγχου της υπηρεσίας στην εκδότρια εταιρία καθώς και την έναρξη του ελέγχου στους ίδιους, υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και αφαίρεσαν αντίστοιχα τα έξοδά τους και τις φορολογητέες εκροές τα επίμαχα τιμολόγια της ανωτέρω εταιρίας:

1. Η, υπέβαλε την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για τα φορολογικά έτος 2017 και την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2018 και αναμόρφωσε ισόποσα τις δαπάνες της επιχείρησης. Πλέον, υπέβαλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α για το έτος 2017 και 2018.
2. Η, υπέβαλε την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για τα φορολογικά έτος 2018 και αναμόρφωσε ισόποσα τις δαπάνες της επιχείρησης. Επίσης υπέβαλε τις τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το ίδιο έτος.
3. Η, υπέβαλε την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για τα φορολογικά έτος 2017, την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2018 και την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2020 και αναμόρφωσε ισόποσα τις δαπάνες της

επιχείρησης. Επίσης υπέβαλε τις κάτωθι τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.: Για το έτος 2017 τις με αριθμό, για το έτος 2018 τις με αριθμό και για το έτος 2020 τις με αριθμό

4. Η, υπέβαλε την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για τα φορολογικά έτη 2018 και αναμόρφωσε ισόποσα τις δαπάνες της επιχείρησης και τη τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό
5. Ο, υπέβαλε την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για τα φορολογικά έτη 2017 και αναμόρφωσε ισόποσα τις δαπάνες της επιχείρησης και τη τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό
6. Ο, υπέβαλε την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για τα φορολογικά έτη 2017 και αναμόρφωσε ισόποσα τις δαπάνες της επιχείρησης.
7. Η, υπέβαλε την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για τα φορολογικά έτη 2018 και αναμόρφωσε ισόποσα τις δαπάνες της επιχείρησης.
8. Η, υπέβαλε την με αριθμό τροποποιητική δήλωση για τα φορολογικά έτη 2018 και αναμόρφωσε ισόποσα τις δαπάνες της επιχείρησης και τη τροποποιητική περιοδική δήλωση με αριθμό
9. Ο, την, ημερομηνία κατά την οποία είχε ήδη ξεκινήσει ο έλεγχος της Υπηρεσίας στην εκδότρια (η σχετική πρόσκληση στην ανωτέρω Ι.Κ.Ε. επιδόθηκε την), ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθμό δήλωση Ε3 έτους 2018 με την οποία μείωσε τα διάφορα έξοδα κατά 10.000,00€, ήτοι την καθαρή αξία των τιμολογίων που φέρεται να έλαβε από την ανωτέρω εταιρία καθώς και τη τροποποιητική περιοδική δήλωση με αριθμό».

Επειδή, περεταίρω σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ..Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ αναφέρεται ρητά ότι:

- Οι ως άνω οντότητες-πελάτες του κ., έλαβαν και καταχώρησαν στα βιβλία τους, κατά τις χρήσεις 2017, 2018, 2019 και 2020, **διακόσια εβδομήντα δύο (272) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της για εικονικές και ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 1.448.983, 19 € πλέον Φ.Π.Α. 347.755,97 €.**
- Οι πελάτες του κ. είχαν λάβει τιμολόγια από την με διάφορες αιτιολογίες, όπως πώληση ειδών διατροφής, καλλυντικά προϊόντα, λάδια για οχήματα καθώς και παροχή υπηρεσιών όπως διαμεσολάβηση για την εξεύρεση πελατών κλπ. Γενικά διαπιστώθηκε ότι ανάλογα με την δραστηριότητα της κάθε

οντότητας προσαρμοζόταν και η αιτιολογία του εικονικού στοιχείου. Π.χ. στο αρτοποιείο της εκδόθηκαν τιμολόγια για πώληση πρώτων υλών αρτοποιίας ενώ στην εκδόθηκαν τιμολόγια για πώληση λαδιών οχημάτων και στο φαρμακείο της εκδόθηκαν τιμολόγια για πώληση διαφόρων καλλυντικών προϊόντων. Αντίστοιχα σε οντότητες παροχής υπηρεσιών όπως η εκδόθηκαν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για ανάπτυξη του δικτύου πελατών τους. Ο κ.σίγουρα λάμβανε γνώση των στοιχείων αυτών καθώς ως λογιστής ενημέρωνε τα βιβλία των επιχειρήσεων και υπέβαλε τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών.

- Η εκδότρια εταιρία έχει εκδώσει συνολικά πεντακόσια δεκατρία (513) φορολογικά στοιχεία εσόδων καθαρής αξίας 2.566.030,14€ πλέον Φ.Π.Α. 615.847,24€, ήτοι οι επιχειρήσεις που επιβλέπονταν λογιστικά από τον κ. Μονέδα έλαβαν πάνω από το 50% των τιμολογίων της Το γεγονός αυτό σίγουρα δεν είναι τυχαίο και υποδηλώνει ότι ο Κ. ήταν τουλάχιστον γνώστης του κυκλώματος διακίνησης εικονικών τιμολογίων στο οποίο μετείχαν οι πελάτες του αλλά και ο ίδιος.
- Ο ίδιος ο κ. είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της επιχείρησής του δυο τιμολόγια της συνολικής αξίας 12.400,00€ ενώ την, ημερομηνία κατά την οποία είχε ήδη ξεκινήσει ο έλεγχος της Υπηρεσίας μας στην εκδότρια (η σχετική πρόσκληση επιδόθηκε την 26/06/2021), ο κ. κατέθεσε την με αριθμό δήλωση Ε3 έτους 2018 με την οποία μείωσε τα διάφορα έξοδα κατά 10.000,00€, ήτοι την καθαρή αξία των τιμολογίων που φέρεται να έλαβε από την ανωτέρω εταιρία. Από την ανωτέρω κίνηση του κ. διαπιστώνεται πως ήταν γνώστης της εικονικότητας της ανωτέρω εταιρίας, μετείχε στο κύκλωμα των εικονικών τιμολογίων ως λήπτης και υπέβαλε τις τροποποιητικές δηλώσεις για την αποφυγή τυχόν χρηματικών και ποινικών κυρώσεων.
- Από τις έντεκα (11) λήπτριες οντότητες-πελάτες του Κ., οι εννέα (9), μεταξύ των οποίων και ο κ. , υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και αφαίρεσαν από τα έξοδά τους τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της αποδεχόμενες εμμέσως την εικονικότητα των συναλλαγών αυτών.
- Ένας από τους λήπτες εικονικών τιμολογίων εκδόσεως της και πελάτης του κ., ο κ. κατέθεσε στην Υπηρεσία

μας υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 στην οποία δηλώνει αυτολεξεί τα κάτωθι: "Για την λήψη των τιμολογίων των εταιριών τόσο για την ατομική (ΑΦΜ) όσο και για την ομόρρυθμη εταιρία (ΑΦΜ) δηλώνω ότι ουδέποτε είχα συναλλαγή με τις εν λόγω εταιρίες. Ο κ. μίας πρότεινε να καταχωρήσουμε τα τιμολόγια των εταιριών αυτών προκειμένου να μειωθεί ο φόρος των εταιριών μας. Στον κ. καταβάλαμε είτε μέσω τραπεζικών επιταγών είτε μέσω μετρητών, που αντιστοιχούσε στο εκάστοτε Φ.Π.Α. του κάθε τιμολογίου. Επειδή καταλάβαμε ότι πρόκειται για λάθος προβήκαμε σε τροποποιητικές δηλώσεις για την εταιρία και άμεσα θα προβούμε και σε τροποποιητικές δηλώσεις για την ατομική επιχείρηση. " Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς πως ο Κ. όχι μόνο είχε πλήρη γνώση της εικονικότητας της εκδότριας εταιρίας αλλά παρότρυνε και τον πελάτη του να χρησιμοποιήσει τα τιμολόγια της εταιρίας αυτής με σκοπό την μείωση των φορολογητέων κερδών του. Επίσης, σύμφωνα με την ως άνω δήλωση, διαπιστώνεται πως ο Κ..... λάμβανε τα χρήματα του αναλογούντα Φ.Π.Α. του εκάστοτε τιμολογίου.

- Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπιστώνει πως ο μετείχε ενεργά όχι μόνο ως λήπτης, αλλά ως διακινητής των εικονικών τιμολογίων εκδόσεως της με σκοπό αφενός οι πελάτες του να πληρώσουν μειωμένους φόρους και αφετέρου να αποκομίσει ο ίδιος όφελος καθώς εισέπραξε σε μία τουλάχιστον περίπτωση τον Φ.Π.Α. του τιμολογίου.
- Επίσης υπέβαλε τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος πελατών του εν γνώσει του για την εικονικότητα των συναλλαγών αυτών με την , κατά παράβαση των όσων ορίζονται στο άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 3842/2010): «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.».

Επειδή, από το σύστημα TAXIS διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, έχει υπογράψει τις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) της εταιρείας με την επωνυμία

.....για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2020 για την οποία προέκυψε ότι λειτουργούσε ως άμεσος συνεργός για τη τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε συγκεντρώνοντας όλα τα ανωτέρω μεμονωμένα πραγματικά περιστατικά σε ένα ολοκληρωμένο συνεκτικό πλαίσιο από το οποίο προέκυψε ότι ο προσφεύγων μετείχε ενεργά στη τέλεση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής με πρόθεση. Συγκεκριμένα:

- Οι επιχειρήσεις που επιβλέπονταν λογιστικά από τον προσφεύγοντα έλαβαν πάνω από το 50% των εικονικών τιμολογίων της
- Ο ίδιος ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω εκδότρια.
- Οκτώ από τις έντεκα λήπτριες οντότητες καθώς και ο ίδιος ο προσφεύγων υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις και αφαίρεσαν από τα έξοδά τους τα επίμαχα τιμολόγια.
- Ο αυτοβούλως και χωρίς καμία παραίνεση, συνέταξε μέσω της gon.gr και παρέδωσε στην ομάδα ελέγχου την από υπεύθυνη δήλωση στην οποία κατονόμασε τον προσφεύγοντα ως υποκινητή για την λήψη των εικονικών τιμολογίων της

Επειδή, περεταίρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αναφορικά με τα στοιχεία που ο ίδιος έλαβε από τη καθαρής αξίας 10.000€, ο λόγος που αναμόρφωσε αυτές τις δαπάνες με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, δεν ήταν επειδή τα εν λόγω τιμολόγια τα θεωρούσε ως εικονικά αλλά γιατί αφορούσαν σε δαπάνες για σύσταση πελατείας, οι οποίες δε θα αναγνωρίζονταν ως εκπιπόμενες σε περίπτωση ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων ως γνώστης της φορολογικής νομοθεσίας λόγω της ασκούμενης δραστηριότητά του ως λογιστής, θα έπρεπε, εφόσον ισχύει ο ανωτέρω ισχυρισμός του, να είχε, ήδη από την αρχική φορολογική δήλωση εισοδήματος του να δηλώσει τα επίμαχα τιμολόγια ως λογιστικές διαφορές και να αναπροσαρμόσει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησής του. Αντί αυτού, ενήργησε στην αφαίρεση της αξίας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αφού έλαβε γνώση της έρευνας που διενεργούσε η αρμόδια υπηρεσία στην εκδότρια εταιρία.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εάν, δε, πράγματι η είναι εικονική επιχείρηση αυτό σημαίνει ότι εν αγνοία του συναλλάχθηκε με άλλη ουσιαστικά εταιρεία και ότι αποτέλεσε θύμα της εν λόγω εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι η είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία και ειδικότερα αναφέρεται ότι: «Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ (ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΤΡΙΠΟΛΗΣ) έχει συνταχθεί η Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4987/2022 & Ν. 4308/2024 για την εταιρεία, από την οποία η ελεγχόμενη έλαβε φορολογικά στοιχεία κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με την οποία: Η εταιρείαείναι μια εταιρία συναλλακτικά ανύπαρκτη. Χρησιμοποιήθηκε από τοναποκλειστικά την έκδοση εικονικών τιμολογίων. Στα πλαίσια της προσπάθειας του ανωτέρω να δοθεί αληθοφάνεια στην συναλλακτική δραστηριότητα της ελεγχόμενης λήφθηκαν ελάχιστα τιμολόγια εξόδων στο όνομα της ελεγχόμενης έτσι ώστε να μην κινήσουν υποψίες στην φορολογική διοίκηση για την πραγματική εικόνα των συναλλαγών της. Επίσης μετείχε με τις οντότητες σε κύκλωμα απάτης το οποίο με την δράση του μοναδικό σκοπό είχε την Ιδιοποίηση του Φ.Π.Α, των συναλλαγών και ως αποτέλεσμα είχε την καταδολίευση των συμφερόντων του Δημοσίου καθώς δεν αποδόθηκαν οι αναλογούντες φόροι (Φ.Π.Α. & φόρος εισοδήματος).

Επιπλέον η ελεγχόμενη χρησιμοποιήθηκε από την προκειμένου αυτή να πραγματοποιήσει πωλήσεις αγαθών σε πελάτες της για τις οποίες εξέδωσε τιμολόγια πώλησης η ελεγχόμενη ενώ στην πραγματικότητα προέβη η ίδια στις πωλήσεις, με μοναδικό σκοπό την μη απόδοση του αναλογούντος Φ. Π.Α. από την πραγματική πωλήτρια στο Δημόσιο».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προέβη σε προσκόμιση ισχυρών αποδεικτικών στοιχείων προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του περί μη συνέργειας σε τέλεση εγκληματών φοροδιαφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 80 του ν.5101/2024 αλλά και να στοιχειοθετήσει ότι εν αγνοία του συναλλάχθηκε με την εν λόγω συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία

Επειδή, ο προσφεύγων, ως υπόχρεο πρόσωπο του άρθρου 5 του Ν.4557/2018 Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 22 του ίδιου ως άνω νόμου αλλά αντίθετα, προέβη στην καταχώρηση των εικονικών τιμολογίων συνεργώντας στη τέλεση εγκλήματος φοροδιαφυγής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4987/2022 λαμβάνοντας υπόψη και του υπ' αριθ. Υπομνήματος Απόψεων του

προσφεύγοντος επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβασίμως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** των υπ' αριθ.Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024 για τα φορολογικά έτη 2017,2018 και 2020 που εξέδωσε η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, ποσού 4.946,55 ευρώ

Επί της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, ποσού 14.495,31 ευρώ

Επί της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, ποσού 400,00 ευρώ

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

Ακριβές αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.