



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/11/2024

Αριθμός απόφασης: 3018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

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. 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 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 από **03.07.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός, με την ιδιότητα του πρώην νόμιμου της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

•/2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

-/2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 -/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 -/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 -/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 -/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από **03.07.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του πρώηντης εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, 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./2024 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στην εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

1. Δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.1 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4987/2022).
2. Δεν διαφύλαξε τα «txt» αρχεία των Φ.Η.Μ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 2 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4987/2022).
3. Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο αλλά μέρος των λογιστικών αρχείων Ε.Λ.Π. και φορολογικών στοιχείων που της ζητήθηκαν με το υπ' αριθ. πρωτ./11.04.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών αρ. 14 ν.4987/2022 (νυν άρθρο 14 ν.5104/2024) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 14 ν.4987/2022).
4. Δεν δημοσίευσε και δεν προσκόμισε χρηματοοικονομικές καταστάσεις για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ν.5104/2024.

Η επιβολή του εν λόγω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54 του ν.4987/2022).

Με την υπ' αριθ./2024 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στην εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

1. Δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.1 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4987/2022).
 2. Δεν διαφύλαξε τα «txt» αρχεία των Φ.Η.Μ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 2 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4987/2022).
 3. Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο αλλά μέρος των λογιστικών αρχείων Ε.Λ.Π. και φορολογικών στοιχείων που της ζητήθηκαν με το υπ' αριθ. πρωτ./11.04.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών αρ. 14 ν.4987/2022 (νυν άρθρο 14 ν.5104/2024) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 14 ν.4987/2022).
- Η επιβολή του εν λόγω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54 του ν.4987/2022).

Με την με αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020–31.12.2020, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, διαφορά φόρου ύψους 248.994,62€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58Α του 4987/2022) ποσού 124.497,33€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 373.491,95€.

Με την με αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019–31.12.2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, διαφορά φόρου ύψους 590.753,70€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58Α του 4987/2022) ποσού 295.376,85€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 886.130,55€.

Με την υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, διαφορά φόρου ποσού 510.523,14€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58 του ν.4987/2022) ποσού 255.261,57€, ήτοι συνολικό ποσό 765.784,71€.

Με την υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, διαφορά φόρου ποσού 246.146,73€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58 του ν.4987/2022) ποσού 123.073,37€, ήτοι συνολικό ποσό 369.220,10€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθμ./29.09.2020 εντολή για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2020 για την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Για την «.....», ΑΦΜ, έχει δηλωθεί διακοπή εργασιών στις 29.10.2021 αφού πρώτα μπήκε σε κατάσταση εκκαθάρισης την 22.09.2021. Ο προσφεύγων διετέλεσε διαχειριστής της εν λόγω εταιρείας με ημερομηνία έναρξης σχέσεως την 06.07.2011 και ημερομηνία διακοπής σχέσεως την 25.01.2021. Στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είχε περιέλθει πλήθος δελτίων πληροφοριών σχετικά με τη συναλλακτική δράση της ως

άνω εταιρείας. Ειδικότερα για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως εξής:

Φορολογικό έτος 2019

Εκδότης	Πλήθος στοιχείων	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
.....	286	1.438.799,53	345.311,89	1.784.111,42
Σύνολο	286	1.438.799,53	345.311,89	1.784.111,42

Φορολογικό έτος 2020

Εκδότης	Πλήθος στοιχείων	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
.....	66	496.368,43	119.128,42	615.496,85
.....	47	481.691,20	115.605,88	597.297,08
Σύνολο	113	978.059,63	234.734,30	1.212.793,93

Επιπλέον, από τον έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για προσδιορισμό του εισοδήματος της «.....» σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και την Ε.2015/2020.Ειδικότερα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ακαθάριστα Έσοδα

Τα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω εταιρείας προέκυψαν μετά από σύγκριση μεταξύ των διαθέσιμων στη φορολογική αρχή στοιχείων και επιλογής τελικώς, του υψηλότερου μεγέθους εξ αυτών. Τόσο για το φορολογικό έτος 2019, όσο και για το φορολογικό έτος 2020 για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων ελήφθησαν υπόψη τα δεδομένα που προέκυψαν από τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ήτοι συνολικές φορολογητέες εκροές ύψους 2.461.473,75€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 31.12.2019 και συνολικές φορολογητέες εκροές ύψους 1.037.477,60€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020 -31.12.2020.

Δαπάνες

Από τον έλεγχο αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο οι κάτωθι δαπάνες:

α/α	Είδος δαπάνης	2019	2020
1	Εργοδοτικές εισφορές	9.562,02	10.364,74
2	Μισθοδοσία	452,00	1.501,50
Σύνολο		10.014,02	11.866,24

Οι ως άνω δαπάνες αναγνωρίστηκαν καθώς από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών εντοπίστηκαν χρεώσεις που σύμφωνα με την αιτιολογία της συναλλαγής αφορούν σε καταβολή εργοδοτικών εισφορών και μισθοδοσίας.

Επιπλέον, στο φορολογικό έτος 2019 αναγνωρίστηκε η μεταφερόμενη ζημία παρελθουσών χρήσεων συνολικού ποσού 324.279,98€.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Φορολογητέες εκροές

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν στο ύψος των 2.461.473,75€ και 1.037.477,60€ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020, αντίστοιχα.

Φορολογητέες εισροές/φόρος εισροών

Φορολογική περίοδος 01.01.2019-31.12.2019

Δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο οι φορολογητέες εισροές ούτε η έκπτωση του φόρου αυτών διότι:

• Προσκομίστηκαν ελάχιστα φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών, τα οποία αφορούν κυρίως αγορές παγίων, ανταλλακτικών ή μηχανημάτων έργου για τα οποία δεν ήταν εφικτή η επαλήθευση εφόσον δεν προσκομίστηκαν αναλυτικά καθολικά, μητρώο παγίων και δεν προέκυψε η μεταβίβαση της κυριότητας στην «.....».

• Έχει λάβει 286 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.438.799,53€ πλέον ΦΠΑ 345.311,89€ από την «.....» με ΑΦΜ τα οποία δεν έγιναν αποδεκτά προς έκπτωση ως μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

• Δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά των υπόλοιπων δαπανών που τις αποδεικνύουν σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2859/2000.

Φορολογική περίοδος 01.01.2020-31.12.2020

Δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο οι φορολογητέες εισροές ούτε η έκπτωση του φόρου αυτών διότι:

• Προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία της προμηθεύτριας εταιρείας «.....» με ΑΦΜ τα οποία κατασχέθηκαν ως εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα έλαβε σαράντα επτά (47) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 481.691,20€ πλέον Φ.Π.Α. 115.605,88€ από την ως άνω εταιρεία.

• Έχει λάβει 66 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 496.368,43€ πλέον Φ.Π.Α. 119.128,42€ από την «.....» με ΑΦΜ τα οποία δεν έγιναν αποδεκτά προς έκπτωση ως μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

• Προσκομίστηκε μέρος των λογιστικών αρχείων και δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά των υπόλοιπων δαπανών που τις αποδεικνύουν σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2859/2000.

Από τον έλεγχο δεν έγινε δεκτό το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που είχε σχηματιστεί την 31.12.2018. Επιπλέον, έχουν υποβληθεί για τα κρινόμενα έτη ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών αλλά από τον έλεγχο δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια της επαλήθευσης των λογιστικών εγγραφών, των δεδομένων των περιοδικών δηλώσεων και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων λόγω μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων.

Επισημαίνεται ότι η εταιρεία «.....» είναι συστηματικός λήπτης εικονικών (σελ. 14, 27 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. / αφορά σε διαφορετικούς εκδότες από την κρινόμενη υπόθεση).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παράνομη και αναιτιολόγητη διενέργεια ελέγχου και προσδιορισμός του εισοδήματος της εταιρείας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, λόγω μη πλήρωσης των εκεί αναφερομένων προϋποθέσεων. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα θεωρεί ότι συντρέχουν δύο προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Αφενός ουδόλως αναφέρεται ποια λογιστικά αρχεία δεν προσκομίστηκαν, παρά γίνεται αόριστη αναφορά σε φερόμενο μέρος μη προσκομισθέντων, αφ' ετέρου, ενώ αρχικώς, δια του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου είχε εκδοθεί και κοινοποιηθεί προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου ποσού ύψους 150.000,00€ λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων ΕΛΠ - Φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, το οποίο εν τέλει, μετά την υποβολή του οικείου Υπομνήματος δεν καταλογίστηκε, γεγονός που υποδηλώνει ότι η φορολογική αρχή αναγνώρισε στο ακέραιο την ανταπόκριση στις σχετικές προσκλήσεις. Σε κάθε περίπτωση ουδέποτε ζητήθηκε να προσκομιστούν τα αρχεία «Ζ» ή «txt» αρχείο από τις Φ.Τ.Μ./Φ.Η.Μ. Επιπλέον, ουδόλως συντρέχει

περίπτωση εικονικότητας καθώς αφενός αποδείχθηκε η ακέραια υπόσταση και πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και αφετέρου η εταιρεία λειτούργησε καλόπιστα.

2) Ο έλεγχος εσφαλμένα διατείνεται ότι δεν έχει γίνει ουσιαστική και εμπειριστατωμένη αιτιολόγηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών.

3) Εσφαλμένως προσδιορίζονται σε βάρος της εταιρείας παραβάσεις εικονικότητας και όλως εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση τα σχετικά ποσά από τα ακαθάριστα έσοδα της και ο Φ.Π.Α. εισροών των σχετικών τιμολογίων ως εκπεστέος από τον Φ.Π.Α. εκροών αυτής, καθώς αφενός το εν λόγω πόρισμα του ελέγχου παρίσταται πλήρως αναιτιολόγητο και αφετέρου λειτουργούσαν καθ' όλα καλόπιστα έναντι των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων, με βάση τα δεδομένα, τα οποία μπορούσαν να έχουν στη διάθεσή τους. Σε κάθε περίπτωση, δεν χωρεί, στη χειρότερη εκδοχή, παρά ο καταλογισμός παραβάσεων λήψεως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

4) Μη νόμιμη επιβολή προστίμου λόγω μη τηρήσεως αξιόπιστου λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 13 του ν.4987/2022. Δεν μπορεί να γίνει λόγος για μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, δεδομένου ότι δύνανται ευχερώς να εξαχθούν τα απαραίτητα συμπεράσματα για τη λειτουργία της επιχείρησης, δεδομένου ότι προκειμένου να κριθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 13 του ΚΦΔ λαμβάνεται υπόψη η συνολική εικόνα της επιχείρησης, ενώ τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο.

5) Ελλιπής αιτιολόγηση των εκθέσεων ελέγχου. Στην έκθεση ελέγχου εμπεριέχονται αντιφάσεις, αριθμητικά λάθη και ανακρίβειες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 «Αλληλέγγυα ευθύνη» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 50 του ν.4987/2022) ορίζεται ότι:

«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 (Φ.Π.Α.) και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, όπως 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 ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους, 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 παρούσας νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ.

α) και γ) κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Εάν οι φορολογικές οφειλές της παρούσας έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. 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

βαραίνει 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 τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας.

...

4. Πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο, δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2173/30-10-2020 με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

«Α. Εισαγωγικά

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο. ...

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)

4. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε.2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣτΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

B. 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 βαραίνουν 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)

7.5 Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

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).

...

11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994.

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

12. Η διάταξη προσδιορίζει κρίσιμο χρόνο για δυο λόγους: πρώτον για να διαπιστωθεί η ύπαρξη συγκεκριμένης ιδιότητας κατά το συγκεκριμένο χρόνο και δεύτερον προκειμένου να προσδιορισθεί η οφειλή κατά συγκεκριμένο χρόνο.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει 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. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες.

14. Η φορολογική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη για τους σκοπούς του άρθρου 50 ΚΦΔ με τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή στις διατάξεις που ίσχυαν προ ΚΦΔ για οφειλές πριν τις 31-12-2013.

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.

17. Τέλος, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, σε περίπτωση που οι υπό παράγραφο 1 άρθρου 50 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση με οποιονδήποτε τρόπο, ήτοι είτε βάσει νόμου, είτε βάσει δικαστικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού οργάνου, η αλληλέγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθη και βαραίνει, εκτός από τα πρόσωπα του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β', κατά περίπτωση, 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.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50.
Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία 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 δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

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.

...

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.

...»

Επειδή ο προσφεύγων αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο μόνο στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις:

α) ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντα και η εν λόγω προσφυγή για το μέρος που αφορά τις πράξεις αυτές παραδεκτώς ασκείται και

β) ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων άρθρου 57 του ν.5104/2024 πρώην άρθρο 54 του ν.4987/2022) απαραδέκτως ασκείται καθώς για τα αυτοτελή πρόστιμα δεν στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη.

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013»:

«...Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων. ...»

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ./11.04.2023 Αίτημα παροχής πληροφοριών μεταξύ άλλων ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία και τα λογιστικά στοιχεία εσόδων, επομένως ζητήθηκαν τα αρχεία «Z» και «txt» από τις εν χρήσει Φ.Τ.Μ./Φ.Η.Μ..

Επειδή δεν προσκομίστηκε το σύνολο των λογιστικών αρχείων και συνεπώς δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια όλων των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ. 1124/2015. Κατά τον έλεγχο τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) διαπιστώθηκε ότι προσκομίστηκε μόνο αντίγραφο ισοζυγίου μηνός Δεκεμβρίου ετών 2019 και 2020. Δεν κατέστη εφικτό να γίνουν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις αν τηρήθηκαν όλα τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία (αναλυτικό και συγκεντρωτικό ημερολόγιο, αναλυτικό και γενικό καθολικό, μητρώο παγίων κλπ) καθώς δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο το σύνολο αυτών. Επίσης δεν προσκομίστηκαν ηλεκτρονικά αρχεία, μνήμες, «txt» αρχεία Φ.Η.Μ..

Επειδή προσκομίστηκαν στον έλεγχο ορισμένες καρτέλες πελατών και προμηθευτών όμως διαπιστώθηκε ότι οι περισσότερες δεν βρίσκονται σε συμφωνία υπολοίπων με τα ισοζύγια που προσκομίστηκαν.

Επειδή πέραν της προσκόμισης μέρους μόνο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων και φορολογικών στοιχείων από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι οντότητες «.....», με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ έχουν εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προς την «.....» για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

Επειδή σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και τις οδηγίες της Ε.2015/2020 διότι:

- Δεν τηρήθηκε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα κατά την έννοια του άρθρου 13 του ΚΦΔ
- Η «.....» είναι συστηματικός λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Προσκομίστηκε μικρό μέρος εκ των λογιστικών αρχείων και φορολογικών στοιχείων μη συμπεριλαμβανομένων των «Ζ» και «txt» αρχείων των εν χρήσει Φ.Τ.Μ/Φ.Η.Μ κατά παράβαση του άρθρ. 14 ΚΦΔ, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διενέργεια των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται στην ΠΟΛ1124/2018 και συνεπώς αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
- Δεν δημοσίευσε και δεν προσκόμισε χρηματοοικονομικές καταστάσεις για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω αιτιολογήθηκε πλήρως από τον έλεγχο η διενέργεια ελέγχου και ο προσδιορισμός του εισοδήματος της εταιρείας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 2° Ισχυρισμό

Επειδή κατόπιν εφαρμογής άρθρου 28 του ν.4172/2013, το ακαθάριστο εισόδημα της «.....» προέκυψε μετά από σύγκριση μεταξύ των διαθέσιμων στη φορολογική αρχή στοιχείων και επιλογής τελικώς, του υψηλότερου μεγέθους εξ' αυτών. Ειδικότερα, τόσο για το φορολογικό έτος 2019 όσο και για το φορολογικό έτος 2020 για τον υπολογισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος ελήφθησαν υπόψιν τα δεδομένα που προέκυψαν από τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της ως άνω εταιρείας, ήτοι συνολικές φορολογητέες εκροές ύψους 2.461.473,75€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 και συνολικές φορολογητέες εκροές ύψους 1.037.477,60€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων/πιστώσεων δεν υπερβαίνει το σύνολο των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων κρινόμενα και για τα δύο φορολογικά έτη συνολικά.

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/09.07.2024 διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από το 3° ΕΛ.ΚΕ. Αττικής usb stick που κατατέθηκε στην εν λόγω Υπηρεσία στις 05.07.2024 από τον προσφεύγοντα καθώς κατά δήλωση του δεν κατέστη δυνατό να μεταφορτωθεί στην πλατφόρμα των ενδικοφανών προσφυγών λόγω όγκου δεδομένων. Στο εν λόγω usb stick περιλαμβάνονται στοιχεία για αιτιολόγηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών τα οποία επί το πλείστον είχαν προσκομισθεί και στον έλεγχο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ότι δεν έχει γίνει ουσιαστική και εμπειριστατωμένη αιτιολόγηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών αλυσπελώς προβάλλεται καθώς τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων δεν ελήφθησαν υπόψιν για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος της «.....» κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς υπολείπονταν των δεδομένων που προέκυψαν από τις οικείες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Ως προς τον 3° Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ, 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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, **το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου.** Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ./2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ 1097/2016, έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ «.....», ΑΦΜ

.....

Επειδή στην από 24.05.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι στην εν λόγω Υπηρεσία περιήλθε το με αριθ. πρωτ./27-07-2023 πληροφοριακό δελτίο από την Ε' ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στην οντότητα «.....» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών «.....» με έδρα επί της οδού Κατόπιν του ελέγχου αυτού συντάχθηκε η από 29.06.2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία η οντότητα «.....» με ΑΦΜ έχει λάβει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το φορολογικό έτος 2019 και έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία στο φορολογικό έτος 2020 από την «..... είναι και η «.....» η οποία έλαβε 47 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 481.691,20 € πλέον Φ.Π.Α 115.605,88€.

Επειδή στην από 29.06.2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναφέρεται ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της «.....», χρήσεων 2019 και 2020 κρίνονται εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές ως προς το σύνολο των συναλλαγών (εκτός μιας περίπτωσης - τριγωνικής παράδοσης εμπορευμάτων στη χρήση 2019), διότι δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλομένους της. Ειδικότερα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων διότι:

«Α) Δεν είχε τις αγορές των αντίστοιχων πωληθέντων ειδών (πολύ μεγάλου όγκου και εύρους διαφορετικών ειδών), ούτε είχε τη δυνατότητα να τα παράγει η ίδια. Από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους της υπηρεσίας μας προέκυψε ότι η συντριπτική πλειονότητα των αγορών της ήταν στο σύνολό τους εικονικές (ήδη σε ποσοστό 81,27% - οι έλεγχοι είναι σε εξέλιξη για λοιπές περιπτώσεις).

Β) Δεν διέθετε τον χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων και των υλικών που φέρεται να διαθέτει στην αγορά (εκτός μιας μικρής μισθωμένης αποθήκης, δυσανάλογης των αιπαιτούμενων διαστάσεων όγκου των αντίστοιχων εμπορευμάτων, για μικρό χρονικό διάστημα).

Γ) Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα (φορτηγά αυτοκίνητα) ιδιόκτητα ή μισθωμένα για τη διακίνηση εμπορευμάτων.

Δ) Δεν διέθετε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή και το απαραίτητο προσωπικό για την διεκπεραίωση του μεγάλου όγκου των συναλλαγών.

Ε) Δεν διέθετε εξειδικευμένο εργατικό προσωπικό (πλην επτά συντηρητών κτιρίων για μικρό χρονικό διάστημα και άλλων, σε ετερόκλητες δραστηριότητες, μη συναφών με τις παρεχόμενες υπηρεσίες), εξειδικευμένες τεχνικές γνώσεις, ούτε την εν γένει οργάνωση που απαιτείται προκειμένου να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται, στα τιμολόγια που εκτείνονται σε ένα τεράστιο εύρος, τόσο σε είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, όσο και γεωγραφικά.

ΣΤ) Οι τραπεζικές κινήσεις για την εξόφληση των υποχρεώσεων των ληπτών προς την ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποιήθηκαν για να προσδώσουν αληθοφάνεια στην εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων. Η ελεγχόμενη χρησιμοποιούσε κυρίως ανακύκλωση χρημάτων (αμφίδρομη κίνηση) που λάμβανε από τις λήπτριες επιχειρήσεις και είχε σκοπό, αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές. Ο τελικός σκοπός βέβαια παρέμενε σε κάθε περίπτωση να επιστρέψει στις λήπτριες επιχειρήσεις τα χρήματα που ελάμβανε. Ένα μεγάλο μέρος των τιμολογίων φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά (πλησιάζει το ποσό των 2.000.000,00 η λήπτρια «...»), ...

Ζ) Πλέον των ανωτέρω λόγων ισχύουν και τα εξής :

- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα ή αναγραφείσα επί των εκδοθέντων στοιχείων διεύθυνση, ήτοι, Τ.Κ.

- Δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της ελεγχόμενης, μετά από πρόσκληση και συνεχείς παρατάσεις προσκόμισης.

- Δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα.

- Έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε πολλές περιοχές στην Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης.

- Από την έναρξη της λειτουργίας της δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες.

- Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών (ουσιαστικά τριγωνικών παραδόσεων σε μία και μοναδική περίπτωση, ποσοστά 1,64 %) χρήσης 2019 είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει.

- Υπέβαλε ανακριβείς αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και μετά από εύλογο χρονικό διάστημα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (για όλες τις φορολογικές περιόδους) με ανάλογες μεταβολές σε εκροές και εισροές για τις 2018, 2019 και 2020.

- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

- Τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών που προσκόμισε ένας από τους λήπτες, ήταν παραποιημένα πλαστά.»

Επειδή στην από 24.05.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι η «.....» προσκόμισε τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία

που έχει λάβει από την «.....» τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ./16.02.2024 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων – αρχείων του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και περιγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 16 έως 23 της ως άνω έκθεσης ελέγχου. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι στην καρτέλα του προμηθευτή «.....» έχει καταχωρηθεί και το υπ' αριθ./29.06.2020 τιμολόγιο συνολικής αξίας 38.092,80€ το οποίο δεν προσκομίστηκε. Επιπρόσθετα στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται οι κάτωθι παρατηρήσεις:

- Όλα τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έχει λάβει φέρεται να εκδόθηκαν από 01-06-2020 έως 30/11/2020. Στα εικονικά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν έως 31/07/2020 ως τόπος προορισμού αναφέρεται η, ενώ η ελεγχόμενη έχει δηλώσει μεταβολή της έδρας της με ημερομηνία 19/12/2018. Η ίδια δ/ση,, αναγράφεται και σε όλες τις Αποδείξεις είσπραξης που έχει εκδώσει η «.....» προς τη «.....» ενώ αυτή δεν ισχύει για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Στα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από 01/08/2020 και ύστερα τόπος προορισμού αναγράφεται η οδός (Δ/ση έδρας της ελεγχόμενης). Στην έδρα της, επί της οδού δεν υπήρχε κατάλληλος χώρος για την απόθήκευση του όγκου των οικοδομικών υλικών που αναγράφονται στα τιμολόγια.

- Σε κανένα φορολογικό στοιχείο που έλαβε η ελεγχόμενη με οικοδομικά υλικά δεν αναφέρεται ο τρόπος και το μέσο μεταφοράς.

- Κατά την «εξόφληση» των τιμολογίων όπως προκύπτει από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών τις ίδιες ημερομηνίες υπάρχουν πιστώσεις που αιτιολογήθηκαν ότι προέρχονται από τον πελάτη της ελεγχόμενης «.....» με ΑΦΜ: και κατοπιν ακολουθούν χρεώσεις με μεταφορά χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί η «.....» στην»

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ «.....», ΑΦΜ

Επειδή στην από 24.05.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται στην εν λόγω Υπηρεσία περιήλθε το με αριθ. πρωτ./11.05.2023 έγγραφο από την Β' ΥΠΟΔ/ΝΣΗ – Β5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΟΝ Φ.Π.Α της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στην οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., αντικείμενο εργασιών «.....» και έδρα επί της οδού Κατόπιν του ελέγχου αυτού συντάχθηκε η από 30.12.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία η οντότητα «.....» με ΑΦΜ έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο των συναλλαγών τους κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020. Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία στα φορολογικά έτη 2019 και 2020 από την «.....» είναι και η «.....» η οποία έλαβε: α) για το φορολογικό έτος 2019: 286 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.438.799,53 € πλέον Φ.Π.Α 345.311,89 € και β) για το φορολογικό έτος 2020: 66 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 496.368,43 € πλέον Φ.Π.Α 119.128,42 €.

Επειδή στην από 30.12.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρεται ότι η οντότητα «.....», ΑΦΜ, είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες. Ειδικότερα στην ως άνω έκθεση ελέγχου για την οντότητα «.....» ΑΦΜ αναφέρεται ότι:

- Κύριοι προμηθευτές της είναι οι οντότητες «.....», ΑΦΜ

και «.....», ΑΦΜ οι οποίες έχουν ελεγχθεί και διαπιστώθηκε πως είναι εκδότριες εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

- Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.
- Παρά τις αλληπάλληλες προσπάθειες από τον έλεγχο για ανεύρεση της, αυτές απέβησαν άκαρπες.
- Δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020.
- Έχει υποβάλει ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές αγορές ή δαπάνες.
- Δεν έχουν δηλωθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κι αγορές από τρίτες χώρες, για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020.
- Το σύνολο του προσωπικού της προσλήφθηκε με την ειδικότητα του «φύλακα ασφαλείας - security», ειδικότητα που δεν συνάδει με καμία εκ των δηλωθέντων δραστηριοτήτων της.
- Δηλώνονται χαμηλές ετήσιες αμοιβές (μισθοί και ασφαλιστικές εισφορές) σε σχέση με τα δηλωθέντα έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών. Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2020 δεν κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής κρίθηκε ότι η οντότητα «.....» έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο των συναλλαγών τους.

Επειδή στην από 24.05.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται για την «.....» ότι: «

- Δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία που φέρεται να έχει λάβει από την «.....»
- Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) εξόδων έχει καταχωρήσει:

Για το φορολογικό έτος 2019: 286 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.438.799,53 € πλέον Φ.Π.Α 345.311,89 €.

Για το φορολογικό έτος 2020: 66 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 496.368,43 € πλέον Φ.Π.Α 119.128,42 €.

• Στο ισοζύγιο μηνός Δεκεμβρίου του έτους 2019 στον λογ. 50.00.00.141 «.....» εμφανίζει στα προοδευτικά σύνολα ποσό χρέωσης 1.379.932,86/ ποσό πίστωσης 1.796.611,42 €.

• Στο ισοζύγιο μηνός Δεκεμβρίου του έτους 2019 στον λογ. 50.00.00.141 «.....» εμφανίζει στα προοδευτικά σύνολα ποσό χρέωσης 1.203.552,80/ ποσό πίστωσης 1.032.175,41 €. Δεν υπάρχει συμφωνία στα μεταφερόμενα υπόλοιπα μεταξύ των ισοζυγίων.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών όπως φαίνεται από την αιτιολογία πραγματοποιούνται μεταφορές χρημάτων προς την «.....» ενώ την ίδια μέρα εντοπίζονται ισόποσες πιστώσεις που στην πλειοψηφία τους προέρχονται από την οντότητα «.....». Από προηγούμενο έλεγχο της φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 προέκυψε η οντότητα «.....» λειτούργησε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την ελεγχόμενη. Επίσης η ελεγχόμενη και η οντότητα «.....» κατά τα ελεγχόμενα έτη είχαν κοινό Διαχειριστή τον κ.

Με το υπ' αριθ. πρωτ./26-09-2023 Συμπληρωματικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών ζητήθηκε η αιτιολόγηση αυτών των τραπεζικών κινήσεων.

Οι κινήσεις των χρηματικών ποσών (χρεώσεις) που φαίνεται να μεταφέρονται προς την

«.....» δεν αιτιολογήθηκαν και δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό.

Από την ελεγχόμενη δεν έχει τηρηθεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, ούτε προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία κατά παράβαση των αρ. 13 & 14 Κ.Φ.Δ. με αποτέλεσμα να μην μπορούν να γίνουν οι απαραίτητες επαληθεύσεις και διασταυρώσεις.»

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων που έλαβε η «.....», από τις οντότητες «.....», ΑΦΜ και «.....», ΑΦΜ Προς τούτο απέδειξε, ότι οι εκδότριες των τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα (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 το άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του 5104/2024 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, η «.....», ως λήπτης στοιχείων εκδοθέντων από την ως άνω συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των εκδότριων εταιρειών.

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπειριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία των εκδότριων επιχειρήσεων και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως οι εκδότριες επιχειρήσεις δραστηριοποιήθηκαν και συναλλάχθηκαν με την «.....» και να ανατρέπουν το πόρισμα των ως άνω ελέγχων που διενεργήθηκαν.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο Ισχυρισμό

Επειδή ως αναφέρθηκε ανωτέρω απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανή προσφυγή κατά των πράξεων επιβολής πρόστιμου από τον προσφεύγοντα.

Ως προς τον 5^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου εμπεριέχονται αντιφάσεις, αριθμητικά λάθη και ανακρίβειες. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

α) στη σελίδα 16 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ως ποσό φορολογητέων εκρών φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020 ποσό 1.034.477,60€, αντί του ορθού ποσού 1.021.022,60€.

β) στη σελίδα 111 της εκθέσεως ελέγχου αναφέρεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα των δηλώσεων ανέρχονται στο ποσό των 1.037.477,60€, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και η ενδοκοινοτική απόκτηση ποσού 38.000,00€, που θα πρέπει να αφαιρεθεί.

γ)στη σελίδα 112 αναφέρεται ότι για το φορολογικό έτος 2019 προσκομίσθηκε μικρό μέρος των λογιστικών αρχείων, στις αντίστοιχες σελ. 8,9, 10 και 11 καταγράφεται το σύνολο των στοιχείων που προσκομίσθηκαν, αλλά ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο.

δ) ουδέποτε ζητήθηκαν τα αρχεία των ΦΗΜ.

Επειδή στη σελίδα 16 της από 24.05.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι σύμφωνα με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 οι φορολογητέες εκροές είναι ύψους 1.037.477,60€ και όχι 1.034.477,60€ όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Επιπλέον, το ποσό των 1.021.022,60€ προκύπτει από τη συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων.

Επειδή ως αναφέρθηκε και ανωτέρω τα αποτελέσματα της «.....» προσδιορίστηκαν σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 με κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Ειδικότερα, τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2020 προσδιορίστηκαν στο ύψος των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών ύψους 1.037.477,60€. Στην από 09.07.2024 έκθεση απόψεων του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι δεν προσκομίζονται τα κατάλληλα φορολογικά στοιχεία και παραστατικά (τιμολόγια, παραστατικά διακίνησης κλπ) από τα οποία θα αποδεικνύονταν η πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής απόκτησης.

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ./11-04-2023 Αίτημα παροχής πληροφοριών μεταξύ άλλων ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία και τα λογιστικά στοιχεία εσόδων, επομένως ζητήθηκαν τα αρχεία «Ζ» και «txt» των εν χρήσει Φ.Τ.Μ./ Φ.Η.Μ..

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24.05.2024 εκθέσεις ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη από 03.07.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, υπό την ιδιότητα του πρώην νόμιμου εκπροσώπου-διαχειριστή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

Α) ως απαράδεκτης καθότι δεν αναγράφεται στις πράξεις και δεν υφίσταται συνυπευθυνότητα ως προς τις παρακάτω πράξεις:

- Υπ' αριθ. .../2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- Υπ' αριθ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) και την επικύρωση των:

- Υπ' αριθ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- Υπ' αριθ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- Υπ' αριθ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Υπ' αριθ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης/24.05.2024): 2.500,00€

Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης/24.05.2024): 2.500,00€

ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	3.606,96
Διαφορά φόρου	284.994,62
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρθ. 58 του ν.4987/2022)	124.497,33
Σύνολο για καταβολή	373.491,95

ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	9.639,99
Διαφορά φόρου	590.753,70
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρθ. 58 του ν.4987/2022)	295.376,85
Σύνολο για καταβολή	886.130,55

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	510.523,14
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρθ. 58 του ν.4987/2022)	255.261,57
Σύνολο για καταβολή	765.784,71

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικού έτους 2020

Διαφορά φόρου	246.146,73
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρθ. 58 του ν.4987/2022)	123.073,37
Σύνολο για καταβολή	369.220,10

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Α/Α
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.