



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.11.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2214

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ (αλληλεγγύως ευθυνόμενου με την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ), κατά α) των υπ' αριθ.,, και πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, β) της υπ' αριθ. πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, γ) των υπ' αριθ.,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015,

2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, δ) των υπ' αριθ.,,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα και ε) της υπ' αριθ. πράξης προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ.,,, και πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, β) την υπ' αριθ. πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, γ) τις υπ' αριθ.,,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, δ) τις υπ' αριθ.,,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα και ε) την υπ' αριθ. πράξη προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ (αλληλεγγύως ευθυνόμενου με την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ), 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με αντικείμενο τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών πρόστιμο ποσού 400,00 € (4 * 100,00 €), λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία πρόστιμο ποσού 400,00 € (4 * 100,00 €), λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη

εταιρεία πρόστιμο ποσού 400,00 € (4 * 100,00 €), λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία πρόστιμο ποσού 100,00 €, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία πρόστιμο ποσού 100,00 €, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

Με την υπ' αριθ. πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω έκδοσης εκατόν εβδομήντα τριών (173) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 75.705,00 € πλέον Φ.Π.Α. 17.412,15 € κατά την περίοδο 01/01-17/10/2015.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 26.153,63 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 13.076,82 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 39.230,45 €, κατόπιν καταλογισμού της καθαρής αξίας 90.184,94 € διακοσίων δώδεκα (212) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως αποκρυβείσας ύλης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 32.441,14 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 16.220,57 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 48.661,71 €, κατόπιν καταλογισμού της καθαρής αξίας 111.866,00 € διακοσίων εβδομήντα τριών (273) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως αποκρυβείσας ύλης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 64.903,01 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 32.451,51 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 97.354,52 €, κατόπιν καταλογισμού της καθαρής αξίας 223.803,49 € πεντακοσίων είκοσι πέντε (525) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως αποκρυβείσας ύλης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 140.334,77 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 70.167,39 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή

210.502,16 €, κατόπιν καταλογισμού της καθαρής αξίας 483.913,00 € χιλίων διακοσίων τριών (1.203) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως αποκρυσβαίνας ύλης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 123.276,89 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 61.638,45 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 184.915,34 €, κατόπιν καταλογισμού της καθαρής αξίας 513.653,70 € χιλίων διακοσίων ενενήντα έξι (1.296) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως αποκρυσβαίνας ύλης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 20.742,54 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 10.371,28 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 31.113,82 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. ύψους 20.742,54 € των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 25.729,18 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 12.864,59 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 38.593,77 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. ύψους 25.729,18 € των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 53.712,84 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 26.856,42 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 80.569,26 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. ύψους 53.712,84 € των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 116.139,12 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 58.069,56 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 174.208,68 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. ύψους 116.139,12 € των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία φόρος ποσού 123.276,89 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 61.638,45 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 184.915,34 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. ύψους 123.276,89 € των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. πράξη προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία πρόστιμο ποσού 8.706,08 €, διότι δεν απέδωσε φόρο ως εκδότης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' - ν. 4337/2015, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 ν. 4472/2017), σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε ανώνυμη καταγγελία, σύμφωνα με την οποία η ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρεία είναι ανύπαρκτη και εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία, ζητώντας (ως αμοιβή) το 10% του Φ.Π.Α. σε επιχειρήσεις που λαμβάνουν επιστροφές Φ.Π.Α. ή προγράμματα Ε.Σ.Π.Α., τα δε τιμολόγια που εκδίδονται είναι μικρής αξίας κάτω των 500 €.

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

1) Μη δραστηριοποίηση της ομόρρυθμης εταιρείας - άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από τον Η εταιρεία συστάθηκε στα τέλη Νοεμβρίου του έτους 2008, εντούτοις στην πραγματικότητα ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε μέχρι τα μέσα του έτους 2009, με συνέπεια τότε, δηλαδή στα μέσα του έτους 2009 να συμφωνηθεί η λύση της. Ο αδελφός του,, ανέλαβε να προβεί σε όλες τις απαιτούμενες προς τούτο ενέργειες. Παρά τις διαβεβαιώσεις του τελευταίου περί ολοκλήρωσης όλων των διαδικασιών λύσης της εταιρείας ήδη από το έτος 2009, εντούτοις το έτος 2019 πληροφορήθηκε με κατάπληξη ότι ο ουδέποτε είχε προχωρήσει στη διάλυση της εταιρείας, αποσιωπώντας το γεγονός από εκείνον. Προφανώς, ο ίδιος χρησιμοποιούσε την εταιρική επωνυμία με τρόπους και για σκοπούς άγνωστους στον προσφεύγοντα και χωρίς ουδεμία δική του ανάμειξη, σύμπραξη ή και συναίνεση. Ως εκ τούτου κοινοποίησε άμεσα προς τον αδελφό του και προς την εταιρεία την από Εξώδικη Γνωστοποίηση κατ' άρθρο 261 του Ν. 4072/2012 δηλώνοντας την εκούσια έξοδό του από την εταιρεία από την επομένη της λήψης του εν λόγω εγγράφου, ήτοι από τις, καταχωρώντας την εν λόγω μεταβολή στο Γ.Ε.ΜΗ. και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου. Προς τούτο αναγκάστηκε μάλιστα να κινήσει και να διεκπεραιώσει ο ίδιος την διαδικασία αυτοαπογραφής της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ., προκειμένου να μπορέσει να καταχωρηθεί η αποχώρησή του από αυτήν. Κατόπιν όλων των προαναφερόμενων, οι παραβάσεις που διαπιστώνονται με τις επίμαχες εκθέσεις ελέγχου δεν πρέπει να καταλογιστούν επ' ονόματι της εταιρείας, αλλά ατομικά επ' ονόματι του αδελφού του και, σε κάθε περίπτωση, ουδεμία ευθύνη φέρει εκείνος προσωπικά. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει στο σύνολό τους να ακυρωθούν και να εκδοθούν αντίστοιχες πράξεις σε βάρος του αδελφού του, ατομικά.

2) Σε κάθε περίπτωση, ακόμα και εάν, ήθελε κριθεί ότι οι παραβάσεις που διαπιστώνονται με τις επίμαχες εκθέσεις ελέγχου δεν αφορούν σε δραστηριότητα ατομικά επ' ονόματι του αδελφού του, αλλά της εταιρείας, είναι μη νόμιμος ο καταλογισμός και η επιβολή σ' αυτήν φόρων και προστίμων που ερείδονται σε εκδοθέντα (εικονικά) φορολογικά

στοιχεία που δεν φέρουν την επωνυμία της. Τα φορολογικά στοιχεία που φέρεται να εκδόθηκαν προς την εκδόθηκαν επ' ονόματι άλλης εταιρείας (πιθανώς ανύπαρκτης), με την αυθαίρετη αναγραφή, προφανώς από τον, του Α.Φ.Μ. της εταιρείας ".....", προς απόδοση αληθοφάνειας στις ενέργειές του.

3) Ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

4) Σε κάθε περίπτωση, εφόσον ήθελε κριθεί ότι οι παραβάσεις που διαπιστώνονται δεν αφορούν σε δραστηριότητα ατομικά επ' ονόματι του αδελφού του, αλλά της εταιρείας, επισημαίνεται, όλως επικουρικώς, ότι από τα αναφερόμενα στις επίμαχες εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά είναι στο σύνολό τους εικονικά.

5) Όσον αφορά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας πρέπει να γίνει δεκτό, ως μοναδικό συμπέρασμα που προκύπτει από το σύνολο των διαθέσιμων στοιχείων, ότι η επιχείρηση αυτή είχε στην πραγματικότητα μηδενικά έσοδα και κατά συνέπεια μηδενικό φορολογητέο εισόδημα ή, εισόδημα υποπολλαπλάσιο των ποσών που αναγράφονταν στα οικεία παραστατικά και το οποίο, ελάμβανε, κατά τους ισχυρισμούς του ελέγχου, ως αντίτιμο για την έκδοση των εικονικών παραστατικών. Δεν μπορεί από την μια να κρίνεται ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν στο σύνολό τους εικονικά, δηλαδή ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι αναφερόμενες σ' αυτά συναλλαγές, με απώτερη αναγκαία, αυτονόητη και αυταπόδεικτη συνέπεια και ότι δεν εισπράχθηκαν τα αναγραφόμενα σ' αυτά ποσά αμοιβών και τα επ' αυτών ποσά Φ.Π.Α., αλλά ταυτόχρονα να κρίνεται ότι τα αναγραφόμενα στα παραστατικά αυτά ποσά αμοιβών συνιστούν στο σύνολό τους πραγματικό-φορολογητέο εισόδημα και να επιβάλλεται επί των ποσών αυτών και ο αναλογών Φ.Π.Α..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας όλοι οι εταίροι ευθύνονται παράλληλα και απεριόριστα (με ολόκληρη την περιουσία τους) και εις ολόκληρον (για ολόκληρο το ποσό της εταιρικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου της Ο.Ε.) (άρθρο 249 παρ. 1 του ν. 4072/2012). Ο εταιρικός αυτός τύπος ρυθμίζεται από τα άρθρα 249 έως 269 του ν. 4072/2012, τα οποία αντικατέστησαν τα άρθρα 19 – 64 του Εμπορικού Νόμου, και από τα άρθρα 741 – 784 του Αστικού Κώδικα, τα οποία εφαρμόζονται επικουρικά στις προσωπικές εταιρείες, με εξαίρεση τα άρθρα 758 και 761. Από την καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ. η ομόρρυθμη εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα (άρθρο 251 παρ. 2 του ν. 4072/2012).

Επειδή, ειδικότερα, η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων είναι: α) Απεριόριστη, που σημαίνει ότι η ευθύνη τους εξικνείται σε ολόκληρη την ατομική περιουσία τους. Δηλαδή αυτοί δεν ευθύνονται μέχρις ορισμένου ποσού, κατά τρόπο, ώστε να απαλλάσσονται από κάθε ευθύνη μετά την εξάντληση του ποσού αυτού. (Βλ. Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρείες», 2η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ,

Θεσσαλονίκη 2016, σελ.116), συνεπώς οι εταιρικοί δανειστές μπορούν να στραφούν κατά του ομόρρυθμου εταίρου και να αναζητήσουν από την ατομική του περιουσία τις οφειλές της εταιρείας προς αυτούς, ενώ εταιρικός δανειστής μπορεί να είναι και το Δημόσιο, όταν η προσωπική εταιρεία οφείλει φόρους. (Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ.169), β) Εις ολόκληρον, για το σύνολο της οφειλής (εν προκειμένω για τις φορολογικές οφειλές ανεξάρτητα από το είδος του φόρου) από κάθε ομόρρυθμο εταίρο χωριστά, γ) Ευθύνη πρωτοφειλέτη και όχι εγγυητή, ευθύνη δηλαδή παράλληλη με το νομικό πρόσωπο κατά το στάδιο βεβαίωσης του φόρου, δ) Πρωτογενής και όχι επικουρική, δηλαδή το Δημόσιο δύναται να στραφεί παράλληλα τόσο κατά της εταιρίας, όσο και κατά του ή των ομόρρυθμων εταίρων και ε) Ευθύνη για τα χρέη που υπάρχουν κατά το χρόνο που φέρει την ιδιότητα είτε αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδό του στην ομόρρυθμη εταιρία (αρ 258 παρ 3 ν. 4072/2012), ανεξάρτητα από το στάδιο (λύση ή λειτουργία) που βρίσκεται η εταιρία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 258 του Ν 4072/2012: «1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων. 3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδό του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων».

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, για τις υποχρεώσεις της ομόρρυθμης εταιρίας προς τρίτους ευθύνονται έναντι των δανειστών της εταιρίας όλοι οι εταίροι με την ατομική τους περιουσία απεριόριστα και εις ολόκληρον. Καθένας από τους δανειστές έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την παροχή από οποιονδήποτε εκ των εταίρων. Η ως άνω δε ρύθμιση αποτελεί αναγκαστικό δίκαιο (ΣτΕ 1169/2018, ΑΠ 522/2014) και επομένως με το καταστατικό δεν μπορεί να αποκλειστεί ή να περιοριστεί η ευθύνη των εταίρων, μεταξύ των οποίων υπάρχει γνήσια παθητική ενοχή εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις της εταιρίας προς τρίτους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 920 του ΚΠολΔ: «*Με βάση τον εκτελεστό τίτλο κατά της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας μπορεί να γίνει αναγκαστική εκτέλεση και κατά των ομόρρυθμων εταίρων*».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία, αν ο φορολογούμενος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, στην οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία και ανεξάρτητα παράλληλης ευθύνης του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης. Άλλο, όμως, είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο,

οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων (ΣτΕ: 963/2012, 964/2012, 361/2009, 3158-9/2007, πρβλ. ΣτΕ 2937-2940/2006, 3159/2007).»

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου, αλλά και η ήδη ισχύουσα νεότερη διάταξη του άρθρου 249 § 1 του Ν 4072/2012, δεν δημιουργούν ίδια υποχρέωση των προσώπων που είχαν την ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου ομόρρυθμης εταιρίας ή ετερόρρυθμης εταιρίας, για την καταβολή οφειλών της τελευταίας (από διάφορες αιτίες, όπως φόρους, πρόστιμα, ασφαλιστικές εισφορές κλπ), αλλά πρόσθετη ευθύνη των προσώπων αυτών, που ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως με την εταιρία προς πληρωμή των βεβαιωθείσων σε βάρος της οφειλών, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως των οφειλών αυτών, αλλά στο στάδιο της είσπραξής τους (ΑΚ 232/02-11-2015 Διοικητικό Πρωτοδικείο Αλεξανδρούπολης).

Από τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτό ότι η αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου στηρίζεται αυτοτελώς στις οικείες διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρίας, χωρίς να απαιτείται παραπομπή στη γενικότερη διάταξη του άρθρου 50 ΚΦΔ, ενώ η διάταξη αυτή μόνο επικουρικά θα μπορούσε να εφαρμοστεί στις ομόρρυθμες εταιρίες ενόψει της ως άνω ειδικότερης νομοθεσίας που διέπει τη λειτουργία τους (ο.π. Κ.Καλλιντέρης 2018, σελ 171). Ειδικότερα, η αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου εγείρεται εκ του νόμου, ο οποίος δεν διακρίνει μεταξύ ομόρρυθμων εταίρων που ασκούν καθήκοντα διαχείρισης και απλών ομόρρυθμων εταίρων, παρά θεμελιώνει την ευθύνη αυτή στην ύπαρξη της συγκεκριμένη ιδιότητας, δηλαδή της ιδιότητας του ομόρρυθμου μέλους (ο.π. Κ.Καλλιντέρης σελ 167, 171).

Αντίθετα, τα άρθρα 115 του ν 2238/1994 και 55 παρ β΄ του ν. 2859/2000 συνέδεαν την αλληλέγγυα ευθύνη με τις περιοριστικά αναφερόμενες ιδιότητες των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., και τα κατ' άρθρο 101 Ν. 2238/94 νομικά πρόσωπα), διαφοροποιώντας αυτήν ανάλογα με την φορολογική υποχρέωση (είδος φόρου), αλλά και το στάδιο που βρισκόταν η εταιρία (κατά τη λύση ή τη λειτουργία της). Στη συνέχεια το άρθρο 50 ΚΦΔ, το οποίο ήρθε για να αντικαταστήσει τα άρθρα αυτά, εισήγαγε ενιαία διάταξη για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες έχοντας ισχύ για φορολογικές οφειλές που γεννώνται από 1/1/2014 και εφεξής, ενώ με την τελευταία τροποποίησή του περιόρισε την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων στις ρητά κατανομαζόμενες σε αυτό περιπτώσεις. Ως φορολογική η διάταξη αυτή, στο βαθμό που είναι ενσωματωμένη στο νομοθέτημα του Κώδικα Φορολογικών διαδικασιών, ερμηνεύεται στενά και δεν παραπέμπει σε άλλα νομοθετήματα για την ερμηνεία της. Έτσι, στο άρθρο 50 ΚΦΔ, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στηρίζεται στην ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων που συνδέονται με τη διοίκηση του νομικού προσώπου (όπως διαχειριστή, διευθύνοντος συμβούλου, εκκαθαριστή, εντεταλμένου στη διοίκηση). Κατά συνέπεια, είναι έννοια στενότερη αυτής του Ν. 4072/2012, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο -διοικητή του, ειδικότερα δε στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με

την πράξη διορισμού του καθυκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου.

Επειδή, η κατ' άρθρο 50 ΚΦΔ θεσπιζόμενη αλληλέγγυα ευθύνη δεν αφορά σε όλους τους οφειλόμενους εταιρικούς φόρους, παρά περιορίζεται στους οριζόμενους στο άρθρο 2 ΚΦΔ και στο παράρτημα αυτού αναφερόμενους, ερχόμενη σε πλήρη αντίθεση με όσα ορίζονται στο ως άνω νομοθέτημα για την ομόρρυθμη εταιρία και τον τρόπο λειτουργίας αυτής.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, κατά την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, ακολουθείται η στενή ερμηνεία υπό την έννοια ότι αποβλέπουμε προεχόντως στο γράμμα του νόμου. Η γραμματική ερμηνεία επιβάλλεται κυρίως προκειμένου περί διατάξεων, οι οποίες θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, καθόσον πρόκειται περί εξαιρετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, που επιτάσσεται να ερμηνεύονται στενά (ΝΣΚ 116/2019).

Επειδή, με την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2173/2020 ορίζεται ότι: «ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων

28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιριών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο...».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, αναφορικά με την ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιριών, έχουν εφαρμογή, ως ειδικότερες, οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του Ν 4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη αυτών για τα χρέη της εταιρίας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.

Εξάλλου, κατά τις ίδιες διατάξεις, η απεριόριστη εις ολόκληρον ευθύνη του ομορρύθμου εταίρου με την ομόρρυθμη εταιρεία εξακολουθεί να υπάρχει και μετά την αποχώρησή του από την εταιρεία για τα προ της αποχωρήσεώς του εταιρικά χρέη, εφόσον, πάντως, η σχετική αξίωση, κατά της εταιρείας, γεννήθηκε προ της αποχωρήσεώς του (ΣτΕ 359/2018, 1202/2009, πρβλ. ΣτΕ 2999/2006). Κρίσιμος δε είναι ο χρόνος γένεσης της οφειλής και όχι ο χρόνος ταμειακής βεβαίωσης αυτής (ΣτΕ 359/2018, ΔΠΡΑΘ 13011/19).

Επειδή, ο εταίρος, ο οποίος αποχωρεί από την εταιρία, εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί μέχρι τη δημοσίευση της αποχώρησής του, καθώς και γι' αυτές που ανάγονται σε προγενέστερο της εισόδου του στην εταιρία χρόνο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων σύμφωνα με το σύστημα TAXIS - υποσύστημα μητρώου ήταν ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. από τις12.2008 έως και τις09.2019.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013, ως ίσχυε από 26.07.2013 έως 01.02.2016, οριζόταν ότι: «... Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει

ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ως ισχύει από 01.02.2016 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του

φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.»

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός των οικείων φόρων και προστίμων αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από εκθέσεις ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' - ν. 4337/2015, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 ν. 4472/2017). Ειδικότερα προκύπτουν τα κάτωθι για την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

➤ Δεν είχε έδρα. Η έδρα, την οποία η αρμόδια φορολογική αρχή επισκέφθηκε πολλές φορές, είναι ένα άδειο οικόπεδο με ερειπωμένο κτίσμα- παράπηγμα, για το οποίο δεν υπήρχε ούτε τίτλος κτήσης, ούτε μισθωτήριο συμβόλαιο.

➤ Δεν απασχολούσε προσωπικό αλλά και δεν διέθετε μηχανήματα έργου, συνεπώς δεν υπήρχε καμία δυνατότητα εκσκαφής και μεταφοράς γαιών ή άλλων χωματουργικών έργων.

➤ Δεν διέθετε όχημα για την μεταφορά υλικών, χωμάτων ή άλλων εμπορευμάτων. Όλα τα οχήματα που αναγράφονται στα κρινόμενα φορολογικά παραστατικά είχαν τεθεί σε ακινησία πολλά έτη πριν τις κρινόμενες χρήσεις, ή ανήκαν σε άλλες επιχειρήσεις μη συνεργαζόμενες (βάσει συμφωνητικών) με την ομόρρυθμη εταιρεία.

➤ Δεν προέβη σε αγορές. Συνεπώς δεν δύνατο να πουλήσει τα αγαθά που αναφέρονταν στα οικεία φορολογικά στοιχεία.

➤ Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα φορολογικά έτη 2015-2020. Αντίθετα από τον διασταυρωτικό έλεγχο με τις δηλώσεις των αντισυμβαλλομένων προέκυψαν για το διάστημα 2015-2020 διαφορές συνολικής καθαρής αξίας 1.664.731,83 € και Φ.Π.Α. 397.515,13 €.

➤ Οι παρτίδες των παραγγελιών είχαν τιμολογηθεί μέχρι 500,00 € για να μην υπάρχει η υποχρέωση χρήσης τραπεζικού μέσου για την εξόφληση των συναλλαγών.

➤ Υφίσταται αναντιστοιχία στον αύξοντα αριθμό με τις ημερομηνίες έκδοσης των παραστατικών της (π.χ. αριθ. τιμ. με λήπτη τον, αριθ. τιμ. με λήπτη την, αριθ. τιμ. με λήπτη τον, αριθ. τιμ. με λήπτη τον κ.λπ.).

➤ Οι φορολογούμενοι, ΑΦΜ,, ΑΦΜ,, ΑΦΜ και, ΑΦΜ προσκόμισαν στην Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ υπεύθυνες δηλώσεις που έλαβαν αριθ. πρωτ.,, και αντίστοιχα, στις οποίες δήλωσαν ότι οι συναλλαγές με την εταιρεία «.....», ΑΦΜ δεν ήταν πραγματικές και ότι τους προσέγγιζε ο όπως ο ίδιος τους συστήθηκε. Το ίδιο δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση, που προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ την07.2021 και ο, ΑΦΜ

➤ Κατά την αυτοψία από συνεργείο ελέγχου στην, ρητά καταγγέλθηκε η δράση του μέλους της ομόρρυθμης εταιρείας,, από κατοίκους της περιοχής, ότι προσέγγιζε διάφορους επιχειρηματίες που εκτελούσαν οικοδομικές εργασίες με σκοπό να τους δώσει εικονικά φορολογικά παραστατικά, έναντι αμοιβής 10% επί του Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της ομόρρυθμης εταιρείας.

Επιπροσθέτως, ο εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβαρύνεται με τους οικείους φόρους εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός για τις υπ' αριθ.,,, και πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. / ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ (αλληλεγγύως ευθυνόμενου με την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ):

α) ως προς το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης του σε ότι αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις και

β) ως προς την επανεξέταση κατ' ουσίαν των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους
2015

Πρόστιμο	400,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους
2016

Πρόστιμο	400,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους
2017

Πρόστιμο	400,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους
2018

Πρόστιμο	100,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους
2019

Πρόστιμο	100,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015
φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	2.500,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	26.153,63€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	13.076,82€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	39.230,45€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	32.441,14€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	16.220,57€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	48.661,71€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	64.903,01€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	32.451,51€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	97.354,52€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	140.334,77€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	70.167,39€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	210.502,16€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	123.276,89€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	61.638,45€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	184.915,34€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015

Διαφορά φόρου	20.742,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	10.371,28€
Σύνολο φόρου για καταβολή	31.113,82€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	25.729,18€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	12.864,59€
Σύνολο φόρου για καταβολή	38.593,77€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	53.712,84€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	26.856,42€
Σύνολο φόρου για καταβολή	80.569,26€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/01-31/12/2018

Διαφορά φόρου	116.139,12€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	58.069,56€
Σύνολο φόρου για καταβολή	174.208,68€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου
φορολογικού έτους 01/01-31/12/2019**

Διαφορά φόρου	123.276,89€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	61.638,45€
Σύνολο φόρου για καταβολή	184.915,34€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

**Υπ' αριθ. πράξη προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017)
φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015**

Πρόστιμο	8.706,08€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.