



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18.01.2024

Αριθμός απόφασης: 120

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αρ. Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία» με ΑΦΜ κατά: α) της υπ' αρ.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, β) της υπ' αρ.....2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.09.2020 – 30.11.2020, γ) της υπ' αρ.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, και δ) της υπ' αρ.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. ..2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.000,00€, κατά παράβαση των άρθρων 2,4,14,15,16,23,24,25 του ΚΦΔ, λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων βιβλίων (αναλυτικών καθολικών της αντισυμβαλλόμενης προμηθεύτριας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.09.2020-30.11.2020), κατόπιν της με αρ. πρωτ.19.04.2023 πρόσκλησης άρθρου 14 του ΚΦΔ καθ' υποτροπή εντός πενταετίας, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 § 1 περ.δ' και 54 § 2 περ.δ' και 54§ 3 του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 1.000,00€ χ200%=2.000,00€%) (σχετ. οι με αρ. .../2022 και/2023 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΔ λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών και στοιχείων σε διαφορετικούς ελέγχους δυνάμει των με αρ..../20.05.2020 και ..2021 και/2021 εντολών ελέγχου της ΥΕΔΔΕ).

Με την υπ' αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε η ζημία έτους κατά 615.247,84€, ήτοι σε 7.727.917,36€ (έναντι της δηλωθείσας 8.343.165,42€) για την προσφεύγουσα μονοπρόσωπη ΙΚΕ, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών κατόπιν α) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης συνολικής αξίας 36.899,63€ (καθαρής αξίας 32.654,54€ και ΦΠΑ (13%) 4.245,09€, λόγω μη έκδοσης επτά (7) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που υπάγονται σε ΦΠΑ προς πελάτες της για την πώληση δημητριακών (σιτάρι, καλαμπόκι που προορίζονταν για ζωοτροφές) κατά το χρονικό διάστημα 01.09.2020-30.11.2020 και β) μη αναγνώρισης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συνολικής καθαρής αξίας 582.593,30€ από τη βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, καθώς δε πληρούνταν οι διατάξεις των άρθρων 22 περ.γ' και 23 του ν 4172/2013.

Με την υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ελλιπούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (αρ.δελ./19.09.2021) από την οποία δεν προκύπτει φόρος για καταβολή. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §1 περ. α' και 54 § 2 περ. α' του ΚΦΔ.

Με την υπ' αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.09.2020 – 30.11.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ύψους 63,46€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 144.004,02 και πρόστιμο άρθρου 58^Α 67.756,92 ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 211.760,94 κατόπιν διαπίστωσης α) αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών συνολικής αξίας 36.899,63€ (καθαρής αξίας 32.654,54€ και ΦΠΑ (13%) 4.245,09€, λόγω μη έκδοσης επτά (7) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που υπάγονται σε ΦΠΑ προς πελάτες της για την πώληση δημητριακών (σιτάρι, καλαμπόκι που προορίζονταν για ζωοτροφές) κατά το χρονικό διάστημα 01.09.2020-30.11.2020, β) μη πλήρωσης των προϋποθέσεων έκπτωσης του φόρου εισροών του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ήτοι φόρου ύψους 139.822,39€ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συνολικής καθαρής αξίας 582.593,30 από τη βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων βιβλίων (αναλυτικών καθολικών της αντισυμβαλλόμενης προμηθεύτριας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ

φορολογικής περιόδου 01.09.2020-30.11.2020) κατόπιν της με αρ. πρωτ./19.04.2023 πρόσκλησης άρθρου 14 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 29.08.2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013, Φ.Π.Α του ν.2859/2000 και του ΚΦΔ/ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. δυνάμει της υπ' αρ...../25.08.2022 εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01.09.2020-30.11.2020.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παράλειψη κοινοποίησης επισυναπτόμενων στις εκθέσεις ελέγχου εγγράφων-Παραβίαση δικαιώματος δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 του Συντάγματος).

-Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων όσον αφορά τη διαπιστωθείσα μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

-Έλλειψη υποκειμενικής ευθύνης νομίμου εκπροσώπου

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης...».

Επειδή, από την ΥΕΔΔΕστην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε το με αρ..../2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ μετά των οικείων προσωρινών προσδιορισμών προστίμου (λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων), όπου η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αρ. πρωτ...../23.06.2022 υπόμνημα απόψεων το οποίο ελήφθη υπόψη κατά τη σύνταξη της από 18.07.2022 έκθεσης ΕΛΠ/ΚΦΔ της εν λόγω υπηρεσίας.

Πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, από την Δ.Ο.Υ. κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. ../16.06.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ και οι σχετικές πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου, όπου η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αρ. πρωτ...../14.07.2023 υπόμνημα απόψεων το οποίο επίσης ελήφθη υπόψη κατά τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου της εν λόγω υπηρεσίας.

Επειδή η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα εφόσον το επιθυμούσε να αιτηθεί τόσο από την ΥΕΔΔΕ ... όσο και από τη Δ.Ο.Υ. να λάβει τα στοιχεία εκείνα στα οποία στηρίχθηκαν τα πορίσματα των ελέγχων πράγμα που δεν έπραξε.

Ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την

εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... "

Επειδή, στο άρθρο 22 του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «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».

Επειδή, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας»-(Α' 248) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

Στο άρθρο 21 παρ.1 ότι: «1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).....»

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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.».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζονται: «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 εν προκειμένω από τη Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013, Φ.Π.Α του ν.2859/2000 και του ΚΦΔ/ΕΛΠ δυνάμει της υπ' αρ. ../25.08.2022 εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01.09.2020-30.11.2020 του προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ...../20.07.2022 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ που στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. με την από 18.07.2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΦΔ/ΕΛΠ και τις από 18.07.2022 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ

Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο είχε διενεργηθεί από την ΥΕΔΔΕ επιτόπιος έλεγχος στη προσφεύγουσα με αφορμή το με αρ...../13.08.2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου –Τμήμα ΣΤ με το οποίο είχε ζητηθεί αμοιβαία κοινοτική συνδρομή ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της προσφεύγουσας από την βουλγαρική επιχείρηση «....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ από την οποία προμηθευόταν σιτηρά και καλαμπόκι κατά τη φορολογική περίοδο 01.09.2020-30.11.2020.

Από τον διενεργούμενο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ δυνάμει των υπ' αρ.08.09.2021 και/2021 εντολών ελέγχου διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, που προέβη σε έναρξη εργασιών στις 10.06.2019 με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών, διατηρούσε ένα γραφείο στον 3^ο όροφο επί της οδού ... και δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους για την παραλαβή των εμπορευμάτων που αγόραζε, αλλά ούτε και προσωπικό.

Από τα φορολογικά στοιχεία - τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που προσκόμισε στην ΥΕΔΔΕ ο διαχειριστής της προσφεύγουσας, Παύλου Δημοσθένης, (μετά την με αρ. πρωτ./08.09.2021 πρόσκληση άρθρου 14 του ΚΦΔ) συνολικής αξίας 582.593,30€ που έλαβε από την βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ για την αγορά δημητριακών (σιτηρά, καλαμπόκι), αλλά και από πληροφορίες που ο ίδιος έδωσε στην ελεγκτική αρχή σχετικά με την επικοινωνία που είχε με την ως άνω βουλγαρική επιχείρηση τις οποίες παρείχε και γραπτώς με την με αρ./06.10.2021 υπεύθυνη δήλωσή του ότι «.....ουδέποτε ενήργησε εν τοις πράγμασι διαχειριστής της ΙΚΕ. Η σύναψη εμπορικών συμφωνιών, ο καθορισμός της τιμολογιακής πολιτικής, οι επαφές με πελάτες και προμηθευτές ασκούσαν από αγνώστους σε εκείνον ακόμα μέχρι σήμερα. Για την ίδρυση της προσφεύγουσας ΙΚΕ τον προσέγγισε ένας βούλγαρος υπήκοος ονόματι έναντι πάγιας μηνιαίας αμοιβής 600,00€. Λόγω των οικονομικών δυσκολιών που είχε κατά το παρελθόν συνέβαλαν στην άμβλυνση των οιονδήποτε επιφυλάξεων για την ίδρυση της ΙΚΕ. Ωστόσο από τον Οκτώβριο του 2020 δεν είχε καμία επαφή με τους ασκούντες την πραγματική διαχείριση της ΙΚΕ...» προέκυψαν τα κάτωθι:

-Στον με α/α δηλ. .../2020 ανακεφαλαιωτικό πίνακα αποκτήσεων μηνός Σεπτεμβρίου του 2020 δηλώθηκε συνολική αξία 121.935,88€, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την βουλγαρική επιχείρηση «....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, η οποία δεν ταυτοποιήθηκε από τα τιμολόγια, συνολικής αξίας 88.180,10€, που προσκόμισε η προσφεύγουσα.

-Στον με α/α δηλ.. .../2020 ανακεφαλαιωτικό πίνακα αποκτήσεων μηνός Οκτωβρίου του 2020 δηλώθηκε συνολική αξία 278.794,66€ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την βουλγαρική επιχείρηση «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, ενώ η προσφεύγουσα προσκόμισε τιμολόγια συνολικής αξίας 297.945,32€, (μεγαλύτερης αξίας κατά 19.150,66€), που δεν δηλώθηκαν στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα αποκτήσεων μηνός Οκτωβρίου του 2020 και
-για τον μήνα Νοέμβριο δεν υποβλήθηκε ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (προσκομίστηκαν τιμολόγια συνολικής αξίας 196.467,88€).

Στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ δηλώθηκαν οι κάτωθι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις:

-με την υπ' αρ../2020 δήλωση ΦΠΑ για τον μήνα Σεπτέμβριο του 2020, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αξίας 1.247.761,56€

-με την υπ' αρ../2020 δήλωση ΦΠΑ για τον μήνα Οκτώβριο του 2020 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αξίας 1.299.482,02€

-με την υπ' αρ../2020 δήλωση ΦΠΑ για τον μήνα Νοέμβριο του 2020 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αξίας 605.884,3€

Λόγω της μη προσκόμισης βιβλίων από την προσφεύγουσα δεν κατέστη δυνατή η ελεγκτική επαλήθευση της ορθής μεταφοράς των εν λόγω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ

Η μεταφορά των εμπορευμάτων γινόταν με μεταφορικά μέσα βουλγαρικών μεταφορικών εταιρών και παραδίδονταν είτε στην έδρα της προσφεύγουσας είτε στην έδρα πελατών της (όπως αποτυπώνεται στις σελ. 6-32 της από 18.07.2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΦΔ/ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ ..).

Η εξόφληση των τιμολογίων γινόταν μέσω τραπεζής από τους λογ.της τράπεζας EYROBANK και GR της τράπεζας Πειραιώς της προσφεύγουσας προς τον λογ.BG ... της τράπεζας EYROBANK BYLGARIA AD της βουλγαρικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ...

Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την πώληση σε πελάτες της προσφεύγουσας σε τιμή χαμηλότερη (ενδεικτικά ενώ με το με αρ./07.10.2020 τιμολόγιο η συνολική αξία αγοράς των 25.120 κιλών δημητριακών ανέρχεται σε 4.697,44€ κατά την πώληση με το με αρ. ...08.10.2020 τιμολόγιο πώλησης η συνολική αξία των 25.130 κιλών δημητριακών ανέρχεται σε 4.941,06€ (καθαρής αξίας 4.372,62€ και ΦΠΑ (13%) 568,44€), ώστε από τον συμψηφισμό του φόρου εισροών με το φόρο εκροών να μη προκύπτει

φόρος για καταβολή από την προσφεύγουσα. (συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές: 6.453.712,72€ και φορολογητέες εισροές: 6.449.325,38€ με πιστωτικό υπόλοιπο 63,46€)

Εν συνεχεία από τα (107) φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που προσκόμισε ο Παύλου Δημοσθένης (μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της προσφεύγουσας) στην ελεγκτική αρχή, αντιπαραβαλλόμενα με τα τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων βουλγαρικής επιχείρησης «..» με ΑΦΜ/ΦΠΑ . (όπως αποτυπώνονται στις σελ. 6-32 της από 18.07.2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΦΔ/ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ ...) διαπιστώθηκε ότι σε επτά (7) περιπτώσεις δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 36.899,63€ (καθαρής αξίας 32.654,54€ και ΦΠΑ (13% 4.245,09€) κατά παράβαση των άρθρων 1, 8,9,10,11,12 & 13 των ΕΛΠ προς πελάτες της για την πώληση δημητριακών (σιτάρι, καλαμπόκι που προορίζονταν για ζωοτροφές) κατά το χρονικό διάστημα 01.09.2020-30.11.2020(όπως αποτυπώνεται στη σελ.35 της από 18.07.2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΦΔ/ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης).

Προς τούτο ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ..... εξέδωσε τη με αρ. /13.04.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 4.245,09€, λόγω υποτροπής εντός πενταετίας (4.245,09€ χ100%). Κατά της πράξης αυτής, η προσφεύγουσα δεν άσκησε ενώπιον της υπηρεσίας μας ενδικοφανή προσφυγή, κι ως εκ τούτου κατέστη οριστική.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας όσον αφορά τη διαπιστωθείσα μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Για το ζήτημα δε των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τη βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ και το αποτέλεσμα αυτών στις διορθωτικές πράξεις με αρ.2023 φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και 506/29.08.2023 του Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.09.2020 – 30.11.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται.

Ως προς το 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της

πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. περί αλληλέγγυας ευθύνης, ορίζουν, 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 και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως 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 είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

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 παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει 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. 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 την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

4. Πρόσωπα ευθυνόμενα 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, η ανωτέρω διάταξη αναγνωρίζει στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου, έννομο συμφέρον ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής κατά της σχετικής πράξης της Φορολογικής Αρχής. Δικαιολογητικό έρεισμα τούτης της διάταξης αποτελεί η συμμετοχή αυτών στη διοίκηση του υπόχρεου νομικού προσώπου/νομικής οντότητας η ενεργή ανάμειξή τους σε πράξεις, οι οποίες οδήγησαν στον φορολογικό καταλογισμό [βλ. Μπακάλης Ε., Πανταζόπουλος Π., Φορολογική Διαδικασία, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 144].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση θέμα έλλειψης αλληλέγγυας ευθύνης εγείρει όχι το φυσικό πρόσωπο, ήτοι ο διαχειριστής της προσφεύγουσας της εταιρίας με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ με ΑΦΜ, αλλά το νομικό πρόσωπο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός απαραδέκτως προβάλλεται από την προσφεύγουσα, ελλείπει ενεργητικής νομιμοποίησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ.**23.09.2023** ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

Η με αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Μη αναγνωρισθείσα ζημία φορολογικού έτους 2020	615.247,84€

Η υπ' αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.09.2020 – 30.11.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
--	------

Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	63,46€
Διαφορά φόρου	144.004,02€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	67.756,92€
Σύνολο φόρου για καταβολή	211.760,44€

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

Η υπ' αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ.δ' και 54 § 2 περ.δ' και 54§ 3 του ΚΦΔ	2.000,00€

Η υπ' αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54§ 1 περ.α' και 54 § 2 περ.α' του Κ.Φ.Δ.	100,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής

**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