



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19-03-2025

Αριθμός απόφασης: 427

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (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 24-11-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα, δυνάμει του άρθρου 50 του Ν.4174/2013, του εκπροσώπου και διαχειριστή της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις τουΕΛ.ΚΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-11-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., που εκδόθηκε με υπόχρεο την εταιρία «.....», ΑΦΜ, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 1750,75€, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 236.819,18€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ύψους 118.409,60€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 355.228,78€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 25-10-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 τουΕΛ.ΚΕ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./15-02-2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρ./09-01-2024 έγγραφο της ΔΟΥ, με την επισυναπτόμενη σε αυτό, με ημερομηνία θεώρησης 19-12-2023 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων, εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 και Ν.4987/2022, σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας η οντότητα «.....» με ΑΦΜκαι δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων κλπ. επιχωματώσεις εκσκαφές κλπ», στο χρονικό διάστημα 01/01/2018 – 31/12/2018 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και η εταιρία «.....», ΑΦΜ, η οποία έλαβε κατά το παραπάνω φορολογικό έτος, ογδόντα τέσσερα (84) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 959.965,97€ πλέον ΦΠΑ 148.349,23€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Στο πλαίσιο ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης, πραγματοποιήθηκε από την ΔΟΥ διασταυρωτικός έλεγχος στη λήπτρια επιχείρηση, κατασχέθηκαν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία και από την επεξεργασία των προσκομισθέντων και κατασχεθέντων προέκυψε ότι αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος τουΕΛ.ΚΕ., κατόπιν διαπίστωσης ότι η λήπτρια επιχείρηση καταχώρησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης και υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΔΟΥ, έκρινε ότι η «.....», ΑΦΜ έλαβε ογδόντα τέσσερα (84) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 959.965,97€ πλέον ΦΠΑ 148.349,23€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ως προς την φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση εισροές ύψους 618.121,97€ που αντιστοιχεί στην αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων με συντελεστή ΦΠΑ 24 %, και αφαίρεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών ύψους 148.349,23€. Επιπλέον, πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές ποσό 341.844,00€ που αντιστοιχεί στην αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων άνευ ΦΠΑ βάσει άρθρου 39^α Ν.2859/2000 και στον φόρο εκροών ποσό 82.042,56€. Για την διαπίστωση του ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην εταιρία το υπ'αριθμ./02-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε τα με αρ. πρωτ./23-10-2024

και/23-10-2024 υπομνήματα με τις απόψεις της που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Παράλληλα, ο προσφεύγων υπέβαλε τα με αρ. πρωτ./23-10-2024 και/23-10-2024 υπομνήματα που δεν μετέβαλαν το αποτέλεσμα του ελέγχου. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

1. Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου περιέχει αφηρημένα στοιχεία που είναι αδύνατον να γνωρίζει η λήπτρια επιχείρηση και ενδεχομένως αφορούν παραβάσεις του εκδότη που δεν αναιρούν την ύπαρξη των συναλλαγών και επιπλέον περιέχει μόνο γενικόλογες κρίσεις για τον εκδότη και όχι συγκεκριμένες κρίσεις που να αφορούν τις συναλλαγές της λήπτριας επιχείρησης με αυτόν.

2. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η λήπτρια επιχείρηση τελούσε σε καλή πίστη. Η μεταφορά γινόταν με μεταφορικά μέσα του από τον ίδιο και η παραλαβή των εμπορευμάτων γινόταν στην οδό Ο τρόπος εξόφλησης προκύπτει από τα εντάλματα πληρωμών, τα λογιστικά σημειώματα και τις τραπεζικές εξοφλήσεις. Όλες οι πληρωμές γίνονταν έναντι δοσοληπτικού λογαριασμού που τηρούσε η λήπτρια επιχείρηση με τον εκδότη. Η εταιρία επέλεξε τον ως κύριο προμηθευτή της λόγω της εξασφάλισης χαμηλής τιμής των προϊόντων, ενώ η συνεργασία τους παρουσίασε φθίνουσα πορεία, όταν δεν μπορούσε να την προμηθεύσει τα υλικά με την ίδια χαμηλή τιμή. Αν οι συναλλαγές ήταν εικονικές, δεν θα υπήρχαν αυξομειώσεις στην αξία και στην ποσότητα. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν πραγματοποίησε έλεγχο στην έδρα της λήπτριας επιχείρησης, ώστε να διαπιστώσει την αντιστοίχιση αγορών και πωλήσεων, όπως προκύπτει από τα ισοζύγια αγορών και πωλήσεων και την έκθεση φοροτεχνικού που συνυποβάλλει, καθώς και από το χρόνο έκδοσης των ληφθέντων τιμολογίων και των τιμολογίων πώλησης.

3. Η εταιρία δεν επωφελήθηκε από την έκπτωση ΦΠΑ, καθώς οι αγορές και οι πωλήσεις είναι ίσης αξίας και επιπλέον, άνω του 1/3 των ληφθέντων τιμολογίων είναι για προϊόντα που εφαρμόζεται η απαλλαγή ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 39^A του Ν.2859/2000.

4. Μη νόμιμα επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας ΦΠΑ για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά το άρθρο 39α Ν.2859/2000.

Επιπλέον, ο προσφεύγων αιτείται την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος για απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 72 του ΚΦΔ : «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. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του ΚΦΔ : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ΚΦΔ και τον καθορισμό λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των

αποφάσεων αυτής ορίζεται : «Άρθρο 22. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ.1 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) :

«1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος:

α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ή

β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ΚΦΔ : «..Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:.....θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 34 του Ν.4646/2019 : «1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.....

7. 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, με το άρθρο 34 παρ.1 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 και με το άρθρο 67 παρ.3 του ίδιου νόμου αναριθμήθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 σε παράγραφο 4, το δε άρθρο 50 του Ν.4174/2013 κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 50 του Ν.4987/2022 ως εξής: «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 ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης 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 παραγράφου 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. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει 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 την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. 2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.....

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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.....».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2128/2020 με θέμα «Άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα»: «Σχετικά με το ζήτημα της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής από τους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών

προσώπων ή οντοτήτων και κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμ. 498/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β), σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. - η οποία αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201) - «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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. «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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύνανται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

2. Με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι «... με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.) νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής».

3. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων δύνανται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανή προσφυγή κατά οποιασδήποτε πράξης ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας από τη Φορολογική Διοίκηση (πράξη ρητή ή σιωπηρή, που εκδίδεται ή συντελείται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.). Τα ως άνω προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής...»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την απόφ. 2816/2020 ΣτΕ, Β' Τμ. 7μ. ότι με την προσφυγή που οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι ασκούν κατά της πράξης προσδιορισμού

φόρου ή επιβολής προστίμου που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου, στη διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση του οποίου είναι εντεταλμένοι, μπορούν να προβάλλονται αφενός μεν λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η συνδρομή των κατά νόμον προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους, αφετέρου δε λόγοι, αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου.

Επειδή, στην Ε2173/30-10-2020 εγκύκλιο με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» ορίζονται τα εξής :

«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 πρόσωπο 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:

Β. 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.

.....

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

.....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.....

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

.....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.

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ 1103/2004), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιριών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.....

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 της 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....»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, εκδόθηκε, κατόπιν ελέγχου, σε βάρος της υπόχρεου εταιρίας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ, στον λογαριασμό της οποίας έλαβε χώρα και η κοινοποίηση της πράξης. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με το άρθρο 38 περ.θ' του ΚΦΔ, αλλά προκύπτει από τα στοιχεία του taxis ότι έχει οριστεί από τη φορολογική αρχή ως συνυπεύθυνος στην οφειλή της ανωτέρω εταιρίας ύψους 355.228,78€, όπως προέκυψε από την υπ' αριθμ./25-10-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, η δε αλληλέγγυα ευθύνη του θεμελιώνεται, εκ του νόμου, λόγω της ιδιότητας του ως διαχειριστή κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, δεδομένης της ευθύνης του για οφειλές ΦΠΑ και κατά τις προϋσχύουσες του Ν.4646/2019 διατάξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει έννομο συμφέρον για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 ατομικά και για λογαριασμό του, ενώ παράλληλα έχει ασκήσει την με αρ. πρ./24-11-2024 ενδικοφανή προσφυγή για λογαριασμό του νομικού προσώπου, προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς ως προς την νομιμότητα έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό ως προς το αίτημα απαλλαγής του από την αλληλέγγυα ευθύνη. Συνεπώς, το σχετικό αίτημα απαλλαγής απορρίπτεται ως αβάσιμο.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ : «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 :«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:.....»

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.....»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....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 εταιρεία, 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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, να 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, επιπλέον, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου (ΣτΕ 1404/2015). 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, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο, όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 77 του ΚΦΔ 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε την κρίση της για τη λήψη από την εταιρία «.....», ΑΦΜ, εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για την εκδότρια οντότητα, όπως αποτυπώνονται στην έκθεση μερικού ελέγχου της ΔΟΥ

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της από 19-10-2023 έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ, σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, με δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων κλπ, επιχωματώσεις, εκσκαφές κλπ» προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

1) Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.

2) Υπάρχει πλήρης δυσαναλογία αγορών-πωλήσεων στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, λαμβάνοντας υπόψη τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Συγκεκριμένα η ίδια δηλώνει μηδενικές αγορές, ενώ στις αντίστοιχες καταστάσεις που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, εμφανίζεται ως πελάτης σε συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 961,77€ που αφορούν αγορές από επιτηδευματίες με αντικείμενο δραστηριότητας εμπορία οπωροκηπευτικών ειδών, ώστε το είδος και η αξία των αγορών δεν δικαιολογούν πωλήσεις

συνολικής καθαρής αξίας 999.861,18€, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΜΥΦ της ίδιας, και 1.021.902,25€, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων. Αντίστοιχα, δεν προκύπτουν αγορές που να δικαιολογούν τις πωλήσεις του έτους 2018, ούτε στο προηγούμενο έτος 2017.

3) Παρατηρούνται αποκλίσεις στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υπέβαλε η ίδια και σε αυτές που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, η ίδια δηλώνει έσοδα συνολικής καθαρής αξίας 999.861,18€ (ενενήντα ένα φορολογικά στοιχεία), ενώ οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις την δηλώνουν ως προμηθευτή για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 1.021.902,25€ (εκατόν δέκα εννέα φορολογικά στοιχεία).

4) Αντιπαραβάλλοντας τα στοιχεία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, προκύπτει αναντιστοιχία ως προς τα έσοδα και έξοδα της οντότητας. Συγκεκριμένα, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ αποτυπώνονται έσοδα ύψους 20.500,00€, ενώ η οντότητα δήλωσε έσοδα ύψους 999.861,18€ στις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.

5) Δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης είναι ένα γραφείο 49,40 τμ στο χωριόμέχρι τις 07-02-2018 και στη συνέχεια ένας επαγγελματικός χώρος 22,02 τμ στην πόλη της, επί της οδού, όπου βάσει έρευνας προέκυψε ότι λειτουργούσε μανάβικο. Σε όλα τα φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε η επιχείρηση το έτος 2018, αναγράφεται έδρα επιχείρησης στο χωριό Επιπλέον, δεν δηλώνει υποκαταστήματα. Συνεπώς, κατά το έτος 2018, η επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα αποθήκευσης εμπορευμάτων ή μηχανολογικού πάγιου εξοπλισμού για την πραγματοποίηση των συναλλαγών που φέρεται να πραγματοποίησε το ίδιο έτος.

6) Από την επεξεργασία των κινήσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, προέκυψαν στοιχεία που ενισχύουν την κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών και συγκεκριμένα εμφανίζονται συναλλαγές που τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων καταθέτει ο ίδιος ο και επιπλέον στη συντριπτική πλειοψηφία των καταθέσεων, έπεται άμεσα η ανάληψη αυτών. Αντίθετα, δεν μεταφέρονται χρηματικά ποσά σε λογαριασμούς για την αποπληρωμή υποχρεώσεων, όπως συμβαίνει σε συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι σε διάφορες ημερομηνίες, πραγματοποιούνταν καταθέσεις στα ίδια τραπεζικά καταστήματα της για συναλλαγές διαφορετικών επιχειρήσεων και μεταξύ αυτών και της προσφεύγουσας, με την παρουσία των εκπροσώπων των επιχειρήσεων και του εκδότη στα καταστήματα, και εν συνεχεία αναλήψεις, ώστε οι λήπτριες επιχειρήσεις να λαμβάνουν τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης, ενώ στην πραγματικότητα τα ίδια χρήματα ανακυκλώνονταν σε διαδοχικές καταθέσεις-αναλήψεις.

7) Δεν διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο που βάσει του μικτού βάρους μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εκτέλεση των τεχνικών έργων και τη μεταφορά των εμπορευμάτων που φέρεται να διενήργησε. Δεν συναλλάχθηκε με επιχειρήσεις για προμήθεια υγρών καυσίμων και για συντήρηση ή επισκευή μεταφορικών μέσων.

8) Δεν διέθετε μηχανήματα έργου και δεν απασχόλησε προσωπικό το ελεγχόμενο έτος.

9) Δεν προκύπτουν συναλλαγές με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου, φορτηγών και γενικότερα εξοπλισμού για τη διενέργεια χωματουργικών εργασιών.

10) Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας, δεν προέκυψε καμία καταβολή ποσών σε προμηθευτές της.

11) Δεν διαθέτει την υλικοτεχνική υποδομή (ΦΙΧ, αποθηκευτικούς χώρους) και προσωπικό για την άσκηση της δραστηριότητάς της.

12) Πραγματοποιήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και στην εταιρία «.....», ΑΦΜ, από τον οποίο προέκυψε ότι εξέδωσε, το φορολογικό έτος 2018, 117 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 1.021.402,25€ πλέον ΦΠΑ 163.093,96€. Ως προς τις συναλλαγές με την «.....», οι συναλλαγές κρίθηκαν ως εικονικές στο σύνολό τους, καθώς η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε πώληση, η δε λήπτρια επιχείρηση δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος τουΕΛ.ΚΕ., υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΔΟΥ, έκρινε ότι οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της λήπτριας επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων επιχειρεί να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου, προσβάλλοντας κάθε κριτήριο μεμονωμένα ότι δεν οδηγεί στην κρίση περί συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη, χωρίς, όμως, να προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να θέτει σε αμφισβήτηση τα συμπεράσματα του ελέγχου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση. Εξάλλου, η κρίση του ελέγχου ερείδεται στη συνολική εκτίμηση και συνθετική αξιοποίηση των ανωτέρω κριτηρίων και όχι στο κάθε ένα στοιχείο ξεχωριστά, το οποίο από μόνο του προφανώς δεν δύναται να οδηγήσει σε ένα τέτοιο συμπέρασμα.

Επειδή, ειδικότερα, ως προς τις αγορές του εκδότη ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι δυνατόν ο εκδότης να προμηθευόταν τα αντίστοιχα αγαθά χωρίς φορολογικά στοιχεία, ισχυρισμός που δεν επαρκεί για να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου. Αντίστοιχα, πιθανολογεί ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν λάμβανε ή δεν καταχωρούσε στο βιβλίο της φορολογικά στοιχεία για δαπάνες προμήθειας καυσίμων ή ότι απασχολούσε ανασφάλιστο προσωπικό ή ότι μίσθωνε τον χώρο της έδρας χωρίς να «φαίνεται», ισχυρισμοί που απορρίπτονται ως αόριστοι και αναπόδεικτοι. Επιπλέον, ο προσφεύγων παρελκυστικά προβάλλει ότι η δυνατότητα του εκδότη να εκτελέσει χωματοργικές εργασίες δεν αφορά τις υπό κρίση συναλλαγές με τον εκδότη, ενώ η σχετική κρίση του ελέγχου ότι ο τελευταίος δεν είχε αυτή τη δυνατότητα, οδηγεί, μαζί με τις υπόλοιπες ελεγκτικές επαληθεύσεις, στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές της εταιρίας «.....» είναι συναλλαγές με ανύπαρκτη επιχείρηση.

Επειδή, περαιτέρω, για την απόδειξη της εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 1.108.315,20€, η λήπτρια επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης που αθροιστικά αντιστοιχούν στο ποσό των 943.600,00€. Επιπλέον, σε κανένα τραπεζικό παραστατικό δεν αναγράφεται το φορολογικό στοιχείο που αφορά, ούτε η αξία εκάστης τραπεζικής συναλλαγής ταυτίζεται με την αξία κάθε φορολογικού στοιχείου. Περαιτέρω, δεν προέκυψε τραπεζική εξόφληση για επιταγές που αφορούσαν τα με αρ./2018 και/2018 εντάλματα πληρωμής συνολικής αξίας 5.865,32€. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων στους λογαριασμούς του εκδότη, διαπιστώθηκε ότι της κατάθεσης, έπεται άμεσα η ανάληψη. Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου : «Από την έρευνα των συναλλαγών διαπιστώθηκε ότι προκειμένου η λήπτρια επιχείρηση να εξασφαλίσει τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων των ποσών των ενταλμάτων πληρωμής που εξέδιδε προς τονδιενεργούσε τμηματικές τραπεζικές καταβολές σε τραπεζικά καταστήματα της ίδιας περιοχής της (και σε κάποιες περιπτώσεις και της) όπου διατηρούσαν λογαριασμούς

τόσο η ελεγχόμενη όσο και η λήπτρια. Η λήπτρια επιχείρηση κατέθετε ένα ποσό σε κάποιο τραπεζικό κατάστημα (κυρίως της) και στην συνέχεια η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβαινε σε ανάληψη του συγκεκριμένου ποσού από το ίδιο τραπεζικό κατάστημα. Λίγη ώρα αργότερα, διενεργούνταν και σε άλλα τραπεζικά καταστήματα στην ίδια περιοχή της, ίδια διαδικασία με διαδοχικές καταθέσεις και αναλήψεις μέχρι την συμπλήρωση του ποσού που αναγραφόταν σε κάθε ένταλμα πληρωμής. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα, οι συγκεκριμένες καταθέσεις - αναλήψεις, διενεργούνταν σε κέντρα αυτόματων συναλλαγών ή σε ATMs των τραπεζικών ιδρυμάτων, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μη διαθέτει τα στοιχεία των ατόμων που εκτέλεσαν τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Για να γίνει αντιληπτός ο τρόπος με τον οποίο εξασφαλιζόταν τα τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των συναλλαγών ενδεικτικά παρουσιάζονται δύο περιπτώσεις:

- Στις 09.01.2018 και ώρα 11:34π.μ. πραγματοποιούνται τρεις μεταφορές χρημάτων από λογαριασμό που διατηρεί η λήπτρια επιχείρηση στην Τράπεζα Eurobank συνολικής αξίας 9.200,00 ευρώ, σε λογαριασμό της ελεγχόμενης στην ίδια τράπεζα. Στη συνέχεια πραγματοποιείται ανάληψη του συνολικά κατατεθειμένου ποσού από το κατάστημα της EUROBANK στην οδό της από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Κατόπιν, στις 12:34μ.μ. πραγματοποιείται κατάθεση συνολικού ποσού 9.000,00€ σε κατάστημα της Alpha Bank στην οδό (.....) από την λήπτρια επιχείρηση σε λογαριασμό της ελεγχόμενης (που διατηρεί στην ίδια τράπεζα) και ταυτόχρονη ανάληψη του ίδιου ποσού από το ίδιο κατάστημα της Alpha bank από την ελεγχόμενη. Με αυτόν τον τρόπο, η λήπτρια επιχείρηση έλαβε τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων συνολικής αξίας 18.200,00€.

- Στις 16.01.2018 η λήπτρια επιχείρηση πραγματοποιεί μία κατάθεση συνολικού ποσού 6.000,00€ σε κατάστημα της Alpha Bank στην οδό και από το ίδιο τραπεζικό κατάστημα πραγματοποιείται ταυτόχρονα ισόποση ανάληψη από την ελεγχόμενη. Την ίδια ημέρα, η εταιρείαπραγματοποίησε δύο καταθέσεις σε κατάστημα αυτόματων συναλλαγών της τράπεζας Eurobank στην οδό Μοναστηρίου, στις 10:45 π.μ. η μία ποσού 1.500,00€ και στις 11:00π.μ. η άλλη ποσού 5.000,00€ προς την ελεγχόμενη. Από το ίδιο κατάστημα της Eurobank, η ελεγχόμενη πραγματοποίησε ανάληψη και των δύο ανωτέρω καταθέσεων. Στην συνέχεια στις 11:47 π.μ. πραγματοποιήθηκε μία κατάθεση συνολικού ποσού 1.500,00€ από μηχανήμα easy pay της τράπεζας Πειραιώς στην οδό προς την ελεγχόμενη και μία μεταφορά e-banking ποσού 3.000,00€ από λογ/σμό τηςπρος την ελεγχόμενη. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι με αυτόν τον τρόπο, η λήπτρια επιχείρηση έλαβε τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων συνολικής αξίας 17.000,00€.

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, για τις περιπτώσεις που οι καταθέσεις και οι αναλήψεις των ποσών διενεργούνταν σε ATMs ή σε κέντρα αυτόματων συναλλαγών των τραπεζικών ιδρυμάτων, ο έλεγχος δεν διαθέτει τα στοιχεία των ατόμων που πραγματοποίησαν τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Ισχυρή ένδειξη ως προς το ότι το ίδιο άτομο διενεργούσε τις ανωτέρω καταθέσεις - αναλήψεις (στην πόλη της) αποτελεί το γεγονός ότι στις 07- 22 - 27 & 30/08/2018, στις 06 - 12 - 18 - 21 & 26/09/2018, στις 02 - 04 & 10 /10 /2018, στις 14 -21 & 26/11 2018, καθώς και στις 05 & 13/12/2018 (Παράρτημα 1), διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις και αναλήψεις ισόποσων ποσών από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις τόσο σε τραπεζικά καταστήματα της, όσο και της Κάτι τέτοιο θα απαιτούσε την αυτοπρόσωπη παρουσία τόσο του ελεγχόμενου όσο και εκπροσώπου της λήπτριας εταιρείας στις δύο αυτές πόλεις την ίδια ημέρα. Η επιλογή αυτού του τρόπου εξόφλησης των συναλλαγών, δεν δικαιολογείται και ενισχύει την πεποίθηση του ελέγχου ότι πρόκειται για εικονικές εξοφλήσεις καθότι η λήπτρια επιχείρηση θα μπορούσε αντί να μεταβαίνει σε διάφορα τραπεζικά ιδρύματα της πόλης της και της, να πραγματοποιήσει μέσω e-banking τις εξοφλήσεις των υποχρεώσεών της.

Ένα ακόμη γεγονός που ενισχύει την πεποίθηση του ελέγχου, ότι η επιλογή της τμηματικής καταβολής σε διαφορετικά τραπεζικά ιδρύματα την ίδια ημέρα (με ταυτόχρονη ανάληψη των ποσών από την ελεγχόμενη) έγιναν με ανακύκλωση των ίδιων χρημάτων, προκειμένου η λήπτρια επιχείρηση να λάβει τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των συναλλαγών, είναι το ότι διαπιστώθηκε στις 06.09.2018, 26.09.2018, στις 04.10.2018, στις 10.10.2018, στις 07.11.2018, στις 18.12.2018 και στις 20.12.2018 από τα ίδια τραπεζικά καταστήματα της να πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες καταθέσεις και αναλήψεις που αφορούσαν συναλλαγές με άλλες λήπτριες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα προς την εταιρείαμε την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., της επιχείρησης του κου με Α.Φ.Μ.καθώς και της επιχείρησης του κου με Α.Φ.Μ. (στοιχεία από παράρτημα 6 και πίνακες 4.2, 6.2 και 8.3 της παρούσης έκθεσης). Με τον τρόπο αυτό, τα ίδια χρήματα ανακυκλώθηκαν σε διαδοχικές καταθέσεις – αναλήψεις και εμπλεκόμενες λήπτριες επιχειρήσεις έλαβαν τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης. Δεν εξηγείται να βρίσκονται την ίδια ημέρα και ώρα, στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα της εκπρόσωποι των ανωτέρω εταιρειών, (η μία εκ των οποίων εδρεύει στα Ιωάννινα) καθώς και ο κος, προκειμένου να πραγματοποιήσουν τις εξοφλήσεις τους προς την ελεγχόμενη, όταν μάλιστα θα μπορούσαν να το κάνουν με τραπεζική μεταφορά.»

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε αιτιολογημένα ότι δεν αποδεικνύεται με αδιαμφισβήτητο τρόπο η εξόφληση των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και η τήρηση δοσοληπτικού λογαριασμού εκδότη και λήπτριας επιχείρησης, όπως επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή, περαιτέρω, ως προς τη μεταφορά των εμπορευμάτων, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο διακίνησης των πωληθέντων ειδών, το με αριθμό κυκλοφορίας που είναι ιδιοκτησίας τουΑΦΜ, πατέρα του εκδότη και βρίσκεται σε εκούσια ακινησία από 23/03/2015. Επιπλέον, όπως επικουρικώς, το μικτό βάρος του ήταν 2.540 Kgr, ενώ, στην έκθεση ελέγχου αποτυπώνονται οκτώ περιπτώσεις τιμολογίων πώλησης που το καθαρό βάρος των μεταφερόμενων αγαθών ήταν μεγαλύτερο. Επιπλέον, στο υπ'αριθμ./20-12-2018 τιμολόγιο πώλησης αναγράφεται το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό ιδιοκτησίας τρίτου προσώπου που επίσης το έτος 2018 ήταν σε ακινησία. Αντίθετα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εκ παραδρομής αναγράφηκε εσφαλμένος αριθμός κυκλοφορίας οχήματος ή ότι γινόταν περισσότερα δρομολόγια για τη μεταφορά εμπορευμάτων ενός τιμολογίου, ισχυρισμοί που απορρίπτονται ως αόριστοι και αναπόδεικτοι. Περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά ότι η μεταφορά γινόταν με μεταφορικά μέσα του εκδότη, ενώ από τον έλεγχο δεν προέκυψε η κατοχή από αυτόν φορτηγού που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για τη διακίνηση των αναγραφόμενων στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ειδών.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η εταιρία είναι χειρόγραφα και αναγράφουν ως έδρα εκδότη το χωριό, ενώ τα περισσότερα φέρουν ημερομηνία έκδοσης μεταγενέστερη από τις 07-02-2018 που η εκδότρια επιχείρηση έχει μεταφέρει την έδρα της από την ανωτέρω διεύθυνση.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με προμηθευτή τον, χωρίς οι ισχυρισμοί του να αποδεικνύονται από τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία.

Επειδή, η λήπτρια επιχείρηση και ο προσφεύγων δεν απέδειξαν τη συνεργασία της εταιρίας με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι

φέρουν το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζουν προς ανταπόδειξη στοιχεία που αποδοθούν τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξαν ότι παρελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία κατά τη λήψη αυτών.

Επειδή, ειδικότερα, ο προσφεύγων, ενώ δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και ιδιαίτερα για τη μεταφορά των εμπορευμάτων και την πληρωμή των τιμολογίων, επικαλείται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές με προμηθευτή τον είναι πραγματικές για τον λόγο ότι οι πωλήσεις της εταιρίας «.....» είναι πραγματικές. Για την απόδειξη του ισχυρισμού του, συνυποβάλλει ισοζύγια αγορών και πωλήσεων, καθώς και έκθεση ιδιώτη φοροτεχνικού σχετικά με τις ποσότητες αγορών και πωλήσεων της λήπτριας εταιρίας ανά είδος, σύμφωνα με την οποία, τα είδη που αγοράζονται πωλούνται σε διάφορες επιχειρήσεις, η δε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνήθως συνίσταται στη λήψη ελάχιστων φορολογικών στοιχείων με μεγάλες ποσότητες αγαθών, γεγονός που δεν συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, όπως αναγράφεται στην ίδια έκθεση του ιδιώτη φοροτεχνικού, συμπεραίνεται ότι : *«αφού έλαβαν όλοι αυτοί οι πελάτες τα αναλυτικά περιγραφόμενα είδη, αυτά αγοράστηκαν, ανεξάρτητα από την κακή φορολογική συμπεριφορά των προμηθευτών, για την οποία η επιχείρησή σας δεν μπορούσε να γνωρίζει κάτι, ενεργώντας κατά την συνήθη εμπορική πρακτική ως καλόπιστος αγοραστής.»* Ωστόσο, η έκδοση τιμολογίων πώλησης από τη λήπτρια επιχείρηση «.....», δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως ότι οι πωλήσεις της επιχείρησής της είναι πραγματικές στο σύνολό τους και συγκεκριμένα ότι οι πελάτες έλαβαν τα προϊόντα, όπως εσφαλμένα αποτυπώνεται στην ανωτέρω έκθεση του ιδιώτη φοροτεχνικού. Η διενέργεια πραγματικών πωλήσεων από την εταιρία «.....» που δεν αποτέλεσε κριτήριο για το αιτιολογημένο πόρισμα του παρόντος ελέγχου, αποτελεί, ωστόσο, εν δυνάμει αντικείμενο ελέγχου και δεν μπορεί εκ προοιμίου να αναιρέσει την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, όταν η ίδια η λήπτρια επιχείρηση και ο προσφεύγων δεν ανταποκρίνονται στο βάρος απόδειξης ότι συναλλάχθηκαν με υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Εξάλλου, όπως επικουρικώς, ο προσφεύγων, για την απόδειξη του σχετικού ισχυρισμού του, προσκομίζει έκθεση ιδιώτη φοροτεχνικού και όχι αρχείο της επιχείρησης, όπου παρακολουθούνται ημερολογιακά τα αποστέλλόμενα και παραλαμβανόμενα αποθέματα κατά ποσότητα και όπου αποτυπώνονται το αρχικό και τελικό απόθεμα. Στην έκθεση του ιδιώτη φοροτεχνικού δεν αποτυπώνονται το αρχικό και τελικό απόθεμα, δεν αποτυπώνονται τα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων κατά ημερομηνία, αλλά ανά προϊόν καταγράφονται τα τιμολόγια αγορών και τα τιμολόγια πωλήσεων συνολικά και εμφανίζονται διαφορές σε κάποιες περιπτώσεις προϊόντων στη συνολική ποσότητα αγορών και πωλήσεων του έτους, ενώ, επιπλέον, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι υπάρχει χρονική εγγύτητα αγοράς και πώλησης, δεν ταυτίζεται πάντα η ποσότητα που αγοράζεται με αυτήν που πωλείται, ώστε να θεωρηθεί ότι κάθε αγορά πραγματοποιείται για κάθε πώληση.

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη.

Επειδή, με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η διόγκωση των δαπανών-εισροών και αντίστοιχα η αύξηση του φόρου εισροών, με αποτέλεσμα τη μη καταβολή ή μείωση καταβολής φόρου, ώστε ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η εταιρία δεν επωφελήθηκε από

την έκπτωση ΦΠΑ για τον λόγο ότι οι αγορές και πωλήσεις είναι ίσης αξίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην από 25-10-2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, αναλυτικά αποτυπώνεται η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου ότι η εταιρία «.....» έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39^α του Ν.2859/2000 : «1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν.

Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών». 2. Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:

α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,

β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,

γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,

δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών,

στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και ε' μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1049/15-03-2007 : «Άρθρο 21 Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Α. Γενικά

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 3 του άρθρου 21 του ν. 3522/2006 αλλάζει ο τρόπος φορολόγησης των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Με τις ανωτέρω τροποποιήσεις η ελληνική νομοθεσία εναρμονίζεται με την Οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 2006 (τροποποίηση της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. η οποία έχει αναμορφωθεί με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ/28.11.2006) κατά το μέρος που αφορά το άρθρο 1 (7) (γ) αυτής και τις παραδόσεις των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Οι ανωτέρω τροποποιήσεις αναμένεται ότι θα συμβάλουν στην εξυγίανση της αγοράς καθώς και στην πάταξη της φοροδιαφυγής στον τομέα των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Έτσι με την προσθήκη της νέας υποπερίπτωσης εε' στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 ορίζεται πλέον ως υπόχρεος στο φόρο ο λήπτης των αγαθών (αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων) για τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται κατά την έννοια

των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39α. Κατά συνέπεια οι πράξεις αυτές εξομοιώνονται φορολογικά με πράξεις λήπτη για τον αγοραστή και θα αντιμετωπίζονται σαν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους για τον πωλητή.

Β. Έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων για τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. νοούνται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 39α οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:.....

Απαραίτητη προϋπόθεση, όπως προαναφέρθηκε, είναι οι παραδόσεις αυτές να προορίζονται προς ανακύκλωση, δηλαδή να έχουν σαν σκοπό την επαναφορά των αγαθών στην αρχική φάση επεξεργασίας τους και την περαιτέρω αξιοποίησή τους στην παραγωγή νέων προϊόντων.

Ο λήπτης των αγαθών αυτών θα πρέπει να έχει αντίστοιχη δραστηριότητα προκειμένου οι ανωτέρω παραδόσεις να εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39α.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι:

* Οι παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων ύστερα από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό, εφόσον αυτά προορίζονται για ανακύκλωση, υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ.

* Οι παραδόσεις των απορριμμάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ όταν δεν προορίζονται για ανακύκλωση, αλλά για να χρησιμοποιηθούν αυτούσια ή με άλλο τρόπο για άλλους σκοπούς, δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.

* Οι παραδόσεις αγαθών τα οποία παράγονται από ανακυκλώσιμα απορρίμματα κατόπιν επεξεργασίας εφόσον δεν προορίζονται προς ανακύκλωση καθώς και οι παραδόσεις νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν και επεξεργάζονται ανακυκλώσιμα απορρίμματα δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α. Για τις παραδόσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 39α, θα ακολουθούνται οι γενικές διατάξεις και τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται θα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.....

Γ. Αντικείμενο του φόρου

Με τις τροποποιήσεις στα άρθρα 35 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., από 1/1/2007, οι πράξεις που αφορούν ανακυκλώσιμα απορρίμματα υπάγονται σε Φ.Π.Α. Ωστόσο όπως αναλύεται στην ενότητα Ε, η φορολογική αντιμετώπιση των παραδόσεων στο εσωτερικό της χώρας εξομοιώνεται με αυτή των πράξεων λήπτη και οι πράξεις αυτές θεωρούνται απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Επίσης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή ανακυκλώσιμων απορριμμάτων είναι πράξεις φορολογητέες.....

Δ. Συντελεστής Φ.Π.Α.

Ο εφαρμοστέος συντελεστής Φ.Π.Α. για τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα είναι αυτός που αντιστοιχεί στη δασμολογική κλάση στην οποία ανήκουν κατά περίπτωση τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. Κατά κανόνα θα εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής.....

Ε. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1. Υποχρεώσεις του πωλητή

.....Στις παραδόσεις των υλικών αυτών προς υποκείμενους στο φόρο, στο εσωτερικό της χώρας, ο πωλητής από 1/1/2007 δεν θα επιβαρύνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει με Φ.Π.Α. αλλά θα αναγράφει σε αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών». Οι πράξεις αυτές θα εμφανίζονται στις δηλώσεις του

άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. στο πεδίο των απαλλασσόμενων εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.....

2. Υποχρεώσεις του αγοραστή

.....Για τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων στο εσωτερικό της χώρας εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντιστροφής της υποχρέωσης σύμφωνα με τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης των αγαθών καθίσταται υπόχρεος για την απόδοση του φόρου (αντί του γενικού κανόνα σύμφωνα με τον οποίο υπόχρεος στο φόρο είναι αυτός που παραδίδει τα αγαθά). Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην παράδοση αυτή καταβάλλεται από τον ίδιο το λήπτη με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

Το ποσό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο θα προσαυξάνει επίσης τον κωδ. 343 «πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η εταιρία «.....» έλαβε είκοσι εννέα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 341.844,00€ που εκδόθηκαν άνευ ΦΠΑ βάσει του άρθρου 39^α Ν.2859/2000, και είναι υπόχρεη για την καταβολή του φόρου που προκύπτει από τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ως πράξεις λήπτη, βάσει των ανωτέρω διατάξεων. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή πρόσθεσε αξία ΦΠΑ 82.042,56€ (341.844,00€X24%) στον φόρο εκροών, χωρίς να αναγνωρίσει τον ισόποσο φόρο εισροών, για τον λόγο ότι τα είκοσι εννέα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 341.844,00€ αποδείχθηκε ότι αφορούν σε εικονικές συναλλαγές και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να αναγνωρισθεί φόρος εισροών σε τέτοιες συναλλαγές. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μη νόμιμα επιβλήθηκε φόρος για τα εν λόγω τιμολόγια απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για άλλη οντότητα και κατά συνέπεια δεν αποτελεί αντικείμενο εξέτασης από την υπηρεσία μας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής. Σε κάθε περίπτωση, για τα ως άνω φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 341.844,00€, εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του άρθρου 39^α Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1049/2007 που προαναφέρθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι νόμιμες, βάσιμες και αιτιολογημένες, οι δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 24-11-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, τόσο ως προς το αίτημα απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη, όσο και ως προς την αμφισβήτηση νομιμότητας έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	0,00€	355.228,78€	355.228,78€	355.228,78€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	1.750,75€	0,00€	0,00€	1.750,75€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.