



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03-02-2025

Αριθμός απόφασης: 176

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 υπόψη:

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 04-10-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή τηςμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού κατά:

α)της υπ'αριθμ./30-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. και

β)της υπ'αριθμ./30-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ.,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
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 04-10-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε 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./30-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 747.421,37€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 373.788,61€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.121.209,98€.

Με την υπ'αριθμ./30-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 197.470,32€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 54 παρ.2 Ν.5104/2024 ύψους 98.735,16€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 296.205,48€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 30-08-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ'αριθμ./04-04-2024 εντολής του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./26-01-2024 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ, με το οποίο διαβιβάστηκαν στο ... ΕΛ.ΚΕ. η από 28-12-2023 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ και πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου στην προσφεύγουσα. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, η προσφεύγουσα κρίθηκε για το φορολογικό έτος 2019, ως αυτουργός ή συμμετοχος :

α)στην έκδοση είκοσι οκτώ (28) εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως ασκούσα εν τοις πράγμασι τη διοίκηση και τη διαχείριση της επιχείρησης, ΑΦΜ), όπως ορίζεται στο άρθρο 50 του Ν.4987/2022. Συγκεκριμένα, πρόκειται για τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής έκδοσης της εταιρίας, ΑΦΜ προς την εταιρία «.....- ΑΦΜ που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 5.382.408,85€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 και 8 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 66 παρ.1 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 και β)στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (ως ασκούσα εν τοις πράγμασι τη διοίκηση και τη διαχείριση της επιχείρησης, ΑΦΜ), όπως ορίζεται στο άρθρο 50 του Ν.4987/2022. Συγκεκριμένα, πρόκειται για ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών έκδοσης της εταιρίας, ΑΦΜ προς την εταιρία «.....- ΑΦΜ που αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 58.990,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 και 8 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 66 παρ.1 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/2022.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στην, ΑΦΜ και στις λήπτριες επιχειρήσεις διαπιστώθηκαν παραβάσεις λήψης και έκδοσης εικονικών τιμολογίων, στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, για τις οποίες συντάχθηκε έκθεση ελέγχου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022. Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2019, διαπιστώθηκε ότι η, ΑΦΜ, εξέδωσε :

-είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.382.408,83€ πλέον ΦΠΑ 6% 322.944,53€ προς την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» για υποτιθέμενες πωλήσεις φαρμακευτικών προϊόντων και

-Ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών) προς την εταιρία «.....- ΑΦΜ» που αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 58.990,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 14.157,60 ευρώ.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε η ανωτέρω εντολή του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και τον καταλογισμό σε βάρος της προσφεύγουσας των φόρων που δεν αποδόθηκαν. Συγκεκριμένα, το ΕΛ.ΚΕ. προσδιόρισε για την προσφεύγουσα το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές στο ύψος των 5.441.398,85€, ως η αξία των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και για τον προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών δεν έλαβε υπόψη αγορές-δαπάνες, καθώς τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Αντίστοιχα, ως προς την φορολογία ΦΠΑ, πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές τη συνολική καθαρή αξία των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές, λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της εταιρίας, καθώς η προσφεύγουσα, ως μη επιτηδεύματίας, δεν είναι υπόχρεη σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ. Κατόπιν της διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα είναι αυτοεργός στη μη απόδοση της διαφοράς των φόρων που προέκυψε, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ./25-06-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, με τους συνημμένους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, και δόθηκε στην προσφεύγουσα προθεσμία είκοσι ημερών για να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αρ. πρωτ./16-07-2024 υπόμνημα με τις απόψεις της που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν με ηλεκτρονική ανάρτηση στις 30-08-2024 που αναγνώστηκε στις 05-09-2024.

Ιστορικό υπόθεσης :

Αρχικά, κατόπιν ελέγχου από το ΕΛ.ΚΕ. στην εταιρία, ΑΦΜ, ύστερα από την από 25-01-2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ και σχετικές πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τα έτη 2018 και 2019, εκδόθηκαν οι υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2019, με υπόχρεο την εταιρία. Ειδικότερα, το ΕΛ.ΚΕ. προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και τις φορολογητέες εκροές στο ύψος της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 5.441.398,85€ που εξέδωσε η εταιρία, ενώ δεν αναγνωρίστηκαν έξοδα-εισροές. Στις από 16-04-2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ τουΕΛ.ΚΕ., επί των οποίων ερείδονται οι υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 πράξεις, η προσφεύγουσα ορίστηκε από τον έλεγχο ως πρόσωπο που ασκούσε εν τοις πράγμασι την διαχείριση της εταιρίας το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019 και συνεπώς, ως

αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο κατά το άρθρο 50 Ν.4987/2022, είναι συνυπεύθυνη για τις προκύπτουσες από τον έλεγχο οφειλές. Παράλληλα, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ορίστηκαν στις εκθέσεις ελέγχου και οι κατά τα καταστατικά της εταιρίας διαχειριστές. Επιπλέον, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxis, η προσφεύγουσα ορίστηκε από τη φορολογική αρχή ως συνυπόχρεη στα χρέη της ανωτέρω εταιρίας ύψους 1.121.132,27€ και 296.205,54€, όπως προέκυψαν από τις υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2019. Η προσφεύγουσα, ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, άσκησε την υπ'αριθμ./19-06-2024 ενδικοφανή προσφυγή κατά των υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 πράξεων, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ'αριθμ./18-11-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της ΔΕΔ, που απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή, τόσο ως προς το αίτημα απαλλαγής της προσφεύγουσας από την αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές που προκύπτουν από τις πράξεις αυτές, όσο και ως προς την αμφισβήτηση της νομιμότητας έκδοσης αυτών σε βάρος του νομικού προσώπου. Επιπλέον, όπως προεκτέθηκε σχετικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις, στοΕΛ.ΚΕ. διαβιβάσθηκαν η από 28-12-2023 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ και πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΥΕΔΔΕ, που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου στην προσφεύγουσα, βάσει του οποίου η προσφεύγουσα κρίθηκε αυτοεργός ή συμμετοχος στην έκδοση των ίδιων εικονικών στοιχείων, ως ασκούσα εν τοις πράγμασι τη διοίκηση και τη διαχείριση της επιχείρησης, ΑΦΜ ΤοΕΛ.ΚΕ. καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας τους φόρους που δεν αποδόθηκαν από την εταιρία με την έκδοση των υπ'αριθμ./30-08-2024 και/30-08-2024 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2019, με υπόχρεο την ίδια την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και την απαλλαγή της από την αλληλέγγυα και από κάθε ευθύνη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Η φορολογική αρχή μη σύννομα και χωρίς κανένα λόγο της αποδίδει συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρίας. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης. Η προσφεύγουσα, το ελεγχόμενο έτος 2019, εργαζόταν ως ιδιωτική υπάλληλος στο λογιστικό γραφείο του, με ΑΦΜ και ένας από τους πελάτες ήταν η εταιρία, ΑΦΜ Στα καταστατικά της εταιρίας ορίζονται τα πρόσωπα που δεσμεύουν την εταιρία με την υπογραφή τους, ενώ η ίδια δεν φέρει τέτοια ιδιότητα. Πέρα από κάποιες διαδικαστικές ενέργειες που έκανε στο πλαίσιο των εργασιακών της καθηκόντων, δεν συμμετείχε ούτε στη διοίκηση της εταιρίας, ούτε γνωρίζει τις υποθέσεις της εταιρίας, ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει, καθώς ο φαρμακευτικός κλάδος απαιτεί ειδικές γνώσεις. Δεν είχε καμία ωφέλεια, ούτε έλαβε αμοιβή από την εταιρία, καθώς ενήργησε στο πλαίσιο των εργασιακών της καθηκόντων ως υπάλληλος λογιστικού γραφείου και βάσει συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου, βάσει του οποίου δεν της εκχωρήθηκαν αρμοδιότητες διοίκησης της εταιρίας. Δεν συμμετείχε στις συναλλαγές της εταιρίας με τους αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές και δεν μπορούσε να γνωρίζει το νόμιμο ή όχι των συναλλαγών. Τα χρήματα τα παρέδιδε στον κ., ο οποίος διαχειριζόταν όλες τις υποθέσεις της εταιρίας ως νόμιμος εκπρόσωπος. Δεν φέρει ευθύνη για την μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας.

2. Μη σύννομα της αποδίδεται η ιδιότητα του αυτοурγού στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Δεν γνωρίζει για τις συναλλαγές της εταιρίας και οι παραβάσεις εικονικότητας πρέπει να αποδοθούν στον διαχειριστή της εταιρίας κ., ο οποίος είναι και ο μόνος που μπορεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία. Δεν ήταν συμβαλλόμενο μέρος των συναλλαγών, ούτε γνωρίζει οτιδήποτε για τις συναλλαγές και τον τρόπο λειτουργίας της εταιρίας. Δεν υπέγραψε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν έχουν νόμιμη βάση, διότι οι καταλογιζόμενες με τις εκθέσεις ελέγχου πράξεις στο πρόσωπό της, δεν αποδεικνύουν τη συμμετοχή της σε οποιαδήποτε συναλλαγή, ούτε αρκούν για να της προσδώσουν την ιδιότητα του αυτοурγού στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ώστε να θεωρηθεί αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο. Σε κάθε περίπτωση, δεν τίθεται θέμα παραβάσεων συναυτοурγίας στον ΚΒΣ, ο όρος είναι αδόκιμος και ανήκει αποκλειστικά στο ποινικό δίκαιο.
3. Παραβίαση δικαιώματος ακρόασης, καθώς η φορολογική αρχή απέρριψε ανατιολόγητα τους ισχυρισμούς της.
4. Μη αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής. Ούτε οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε οι εκθέσεις ελέγχου, δεν αναφέρουν κανένα στοιχείο που αποδεικνύουν ότι άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της εταιρίας και δεν αποδεικνύεται η εμπλοκή της στις συναλλαγές της εταιρίας, καθώς δεν αρκεί η σύνταξη του συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου, όταν δεν υπέγραψε κανένα από τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.
5. Μη σύννομα η φορολογική αρχή αποδέχθηκε χωρίς έλεγχο την πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ
6. Παραβίαση της οικονομικής, προσωπικής και επαγγελματικής ελευθερίας. Παραβίαση της αρχής δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αναλογικότητας. Κακή χρήση διακριτικής ευχέρειας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4987/2022 : «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,..... 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. 4. Επιβάλλεται κάθειρξη, αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της παρ. 3 υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α., ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος..... 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67 του Ν.4987/2022 : «1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του Κώδικα θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους:..... γ) Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από τον νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και, όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν, οι εταίροι αυτών..... 3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός. 4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παρ. 1.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2016 : «.....3. Αυτουργοί, συνεργοί, συμμετοχοί (άρθρο 67 του Κ.Φ.Δ.)

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Δ. προσδιορίζονται τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα ή στις νομικές οντότητες, ανάλογα με τη νομική μορφή αυτών, κατά περίπτωση και με βάση την ιδιότητα που αυτοί κατείχαν, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεση των εν λόγω εγκλημάτων.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού θεμελιώνεται η ποινική ευθύνη του άμεσου συνεργού για τον εν γνώσει υπογράφοντα ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, ή για όποιον με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων, ενώ με την παράγραφο 4, ορίζεται ότι ως αυτουργοί ή συμμετοχοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο ρόλος της προσφεύγουσας στη διαχείριση και τη διοίκηση της επιχείρησης, ΑΦΜ, προέκυψε κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων που αναλυτικά αποτυπώνονται στις εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ειδικότερα, αφορμή του ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ αποτέλεσε πληροφοριακό δελτίο όπου γίνεται ρητή αναφορά σε φυσικά πρόσωπα που ασκούν τη διοίκηση και διαχειρίζονται, είτε βάσει καταστατικού, είτε εν τοις πράγμασι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο την εμπορία φαρμακευτικών προϊόντων και έχουν ιδρυθεί με μοναδικό σκοπό την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου, η προσφεύγουσα, την χρήση 2019, ασκούσε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της εταιρίας, ΑΦΜ Ειδικότερα από τον έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρίας, στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και από τα όσα δήλωσαν οι διαχειριστές της εταιρίας, προέκυψαν τα κάτωθι :

- Η προσφεύγουσα είχε την αποκλειστική διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας, βάσει του υπ'αριθμ./12-02-2019 συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου, σύμφωνα με το οποίο : «δύνата να ανοίγει τραπεζικούς λογαριασμούς σε οποιαδήποτε τράπεζα και να διαχειρίζεται οποιονδήποτε τραπεζικό λογαριασμό κατά την ελεύθερη κρίση της, να ζητά πληροφορίες, να λαμβάνει γνώση των οικείων κωδικών pin, να ζητά την έκδοση/παραλαβή/ακύρωση καρτών, να ζητά και να παραλαμβάνει βεβαιώσεις τόκων, κινήσεων λογαριασμών και των υπολοίπων αυτών και χωρίς χρονικό περιορισμό να κινεί τον λογαριασμό, να ενεργεί καταθέσεις, αναλήψεις, μεταφορές χρημάτων, κλείσιμο λογαριασμού κλπ, να πραγματοποιεί/πληρώνει εμβάσματα στο εξωτερικό για οποιοδήποτε ποσό και χωρίς χρονικό περιορισμό, να δίνει τις σχετικές εντολές, να υπογράφει τα απαιτούμενα έγγραφα, να οπισθογραφεί και να εισπράττει επιταγές και δίγραμμες ακόμα. Να προσκομίζει στην τράπεζα όλα τα απαιτούμενα προσωπικά δεδομένα τα οποία θα απαιτήσει η τράπεζα, να παραλάβει από την τράπεζα όλους τους απόρρητους προσωπικούς κωδικούς (pin) αναγνώρισης για τις κάρτες και το σύστημα e banking και να υπογράφει απόδειξη παραλαβής κωδικών πρόσβασης».
- Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατέθετε στους δύο λογαριασμούς όψεως της εταιρίας επιταγές που δεν είχαν οπισθογραφηθεί από την εταιρία και δεν αφορούσαν συναλλαγές της, καθώς χρησιμοποιούσε

τους δύο λογαριασμούς για την ρευστοποίηση-ανακύκλωση χρηματικών ποσών από επιταγές που αφορούν συναλλαγές άλλων εταιριών του κυκλώματος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Η προσφεύγουσα, όλο το έτος 2019, κατέθετε τραπεζικές επιταγές στους δύο λογαριασμούς όψεως της εταιρίας και ταυτόχρονα πραγματοποιούσε ανάληψη μετρητών ποσού ίσου με την ονομαστική αξία των επιταγών, με σκοπό να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές μεταξύ των εικονικών επιχειρήσεων του κυκλώματος. Περαιτέρω, όλες οι χρεώσεις των λογαριασμών όψεως αφορούν αναλήψεις μετρητών συνολικής αξίας άνω του 1.000.000€ και καμία κίνηση δεν αντιστοιχεί σε έμβασμα-μεταφορά μετρητών σε λογαριασμό τρίτου ή σε έκδοση τραπεζικής επιταγής.

- Η προσφεύγουσα εισέπραττε επιταγές της εταιρίας στις τράπεζες και, το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 11-02-2019, χωρίς τη χρήση του ανωτέρω πληρεξουσίου, λειτουργώντας ως εν τοις πράγμασι διαχειριστής της εταιρίας.

- Η προσφεύγουσα είχε την αποκλειστική λογιστική παρακολούθηση μόνο της εταιρίας και της εταιρίας που ήταν μοναδική πελάτης της πρώτης εταιρίας για το έτος 2019 και επίσης αποδείχθηκε ότι λειτουργούσε και αυτή ως ενδιάμεση εικονική, χωρίς πραγματική υπόσταση, επιχείρηση εμπορίας εικονικών φορολογικών στοιχείων, έλαβε δε από την το έτος 2019 δέκα τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.327.196,25€. Συνεπώς, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εκτελούσε απλά τραπεζικές εργασίες κατ'εντολή των διαχειριστών της εταιρίας, αλλά είχε ενεργό και ουσιαστικό ρόλο στη διαχείριση των τραπεζικών συναλλαγών της εταιρίαςσε βαθμό που αντιστοιχεί σε διαχείριση των συναλλαγών της εταιρίας, για την οποία διαπιστώθηκε ότι δεν είχε πραγματική υπόσταση, αλλά λειτουργούσε ως ενδιάμεση επιχείρηση «πλυντήριο», λαμβάνοντας και εκδίδοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, οι ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και το πόρισμα ελέγχου, όσον αφορά την προσφεύγουσα, αποτυπώνονται ομοίως και στις από 16-04-2024 εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν για την εταιρία, ΑΦΜ, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι υπ'αριθμ. /16-04-2024 και /16-04-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, όπως παρατέθηκε ανωτέρω στο ιστορικό υπόθεσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα άσκησε, ως πρόσωπο ευθυνόμενο για την καταβολή του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4987/2022, την υπ'αριθμ. /19-06-2024 ενδικοφανή προσφυγή κατά των υπ'αριθμ. /16-04-2024 και /16-04-2024 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2019. Με την υπ'αριθμ. /18-11-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της ΔΕΔ απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή κατά των ανωτέρω πράξεων, τόσο ως προς το αίτημα απαλλαγής της προσφεύγουσας από την αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές που προκύπτουν από τις πράξεις αυτές, όσο και ως προς την αμφισβήτηση της νομιμότητας έκδοσης αυτών σε βάρος του νομικού προσώπου. Συνεπώς, παρέλκει η εξέταση των ισχυρισμών της προσφεύγουσας σχετικά με την κρίση του ελέγχου ότι ασκούσε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της εταιρίας, καθώς έχει ήδη εκδοθεί η υπ'αριθμ. /18-11-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της ΔΕΔ.

Επειδή, εν συνεχεία, τοΕΛ.ΚΕ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή υπ'αριθμ. /30-08-2024 και /30-08-2024 πράξεις διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, με υπόχρεο την προσφεύγουσα. Σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αιτιολογία έκδοσης των πράξεων με υπόχρεο την προσφεύγουσα είναι ότι κρίθηκε αυτουργός ή συμμετόχος στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως ασκούσα εν τοις πράγμασι τη διοίκηση και τη διαχείριση της επιχείρησης, ΑΦΜ, όπως ορίζεται στο άρθρο 50 Ν.4987/2022. Ωστόσο, η φορολογική υποχρέωση του εν τοις πράγμασι διοικούντος το νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4987/2022, ήτοι του προσώπου που ευθύνεται προσωπικά και αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο, προσδιορίζεται από τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με υπόχρεο το νομικό πρόσωπο, καθώς ο αλληλεγγύως υπεύθυνος ευθύνεται για την πληρωμή των φόρων που οφείλονται από το νομικό πρόσωπο, όπως προσδιορίζονται οι φορολογικές οφειλές στις πράξεις που εκδίδονται με υπόχρεο το νομικό πρόσωπο, ενώ δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας η παράλληλη έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με υπόχρεο το αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο. Συνεπώς, λαμβανομένου υπόψη του ισχυρισμού της προσφεύγουσας περί μη αιτιολογημένης κρίσης της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, σε συνδυασμό με τους ισχυρισμούς της περί μη ύπαρξης αλληλέγγυας ευθύνης της, όπου για την αποδοθείσα σε αυτήν ιδιότητα της εν τοις πράγμασι ασκούσας την διαχείριση της εταιρίας η υπηρεσία μας επικύρωσε την κρίση της φορολογικής αρχής ότι είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στις οφειλές που προέκυψαν σε βάρος της εταιρίας, ΑΦΜ, με τις υπ' αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ως εκ τούτου, η έκδοση των προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./30-08-2024 και/30-08-2024 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, με υπόχρεο την ίδια, ως αποτέλεσμα της ως άνω αποδοθείσας ιδιότητας, στερείται νόμιμης αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας προσδιορίζεται από τις υπ' αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ που εκδόθηκαν με υπόχρεο την εταιρία, ΑΦΜ, κατόπιν ελεγκτικών ενεργειών, από τις οποίες προέκυψε η αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας για τις οφειλές του νομικού προσώπου, κρίση που επικυρώθηκε με την προαναφερόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (...../18-11-2024). Επιπλέον, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς την έλλειψη της ιδιότητας του εν τοις πράγμασι ασκούντος τη διαχείριση της εταιρίας και κατά συνέπεια του αλληλεγγύως υπευθύνου προσώπου, εξετάσθηκαν από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και απορρίφθηκαν ως αβάσιμοι, σύμφωνα με την ίδια απόφαση. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./30-08-2024 και/30-08-2024 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ δέον να ακυρωθούν, λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας έκδοσης αυτών με υπόχρεο την προσφεύγουσα.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα, ως ασκούσα εν τοις πράγμασι τη διοίκηση και διαχείριση της εταιρίας, είναι αυτουργός ή συμμετόχος στην τέλεση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, όπως προβλέπεται στο άρθρο 67 Ν. 4987/2022. Συνεπώς, ορθά υποβλήθηκε μηνυτήρια αναφορά, όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 04-10-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ και την **ακύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./30-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. και

β)της υπ'αριθμ./30-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση :

Υπ' αριθμ./30-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	1.121.209,98€	0,00€

Υπ' αριθμ./30-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	296.205,48€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.