



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/04/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 1489

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή:

1) της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στη και

2) του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω εταιρείας, κατά της υπ' αριθμόν:

•/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

•/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής:

1) της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στη και

2) του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω εταιρείας,

η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, εξαφανίστηκε η μεταφερόμενη φορολογική ζημιά της προσφεύγουσας ύψους 28.397.611,20 € και επιπλέον επιβλήθηκε φόρος ύψους 4.624.484,26 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 2.312.242,13 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **6.936.726,39 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, εξαφανίστηκε η μεταφερόμενη φορολογική ζημιά της προσφεύγουσας ύψους 36.602.616,85 € και επιπλέον επιβλήθηκε φόρος ύψους 1.840.930,19 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 920.465,10 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **2.761.395,29 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 23/11/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./06-03-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα τις ακόλουθες διαφορές:

2015

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)	Προσβολή από την προσφεύγουσα
25	Αναλώσιμα υλικά	2.805,03	ΌΧΙ
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	189.032,90	ΝΑΙ
62	Παροχές τρίτων	168.733,29	ΌΧΙ
63	Φόροι-τέλη	15.573,94	ΌΧΙ
64.00.03	Δαπάνες σε κράτος μη συνεργάσιμο	91.965,24	ΝΑΙ
64	Διάφορα έξοδα (πλην 64.00.03)	126.432,93	ΌΧΙ
65	Τόκοι δανείων προς τρίτα μέρη	5.318.762,57	ΝΑΙ
65	Λοιποί τόκοι και συναφή έξοδα	4.583.960,46	ΌΧΙ
76	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	5.097.475,46	ΌΧΙ
94.20 & 96.01	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	3.028.937,54	ΌΧΙ
96.20	Κόστος πωληθέντων-Ελλείμματα φυσικής απογραφής (φύρα)	954.332,26	ΝΑΙ
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	486.805,97	ΌΧΙ

Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	24.279.291,06	ΌΧΙ
Σύνολο	44.344.108,65	

2016

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)	Προσβολή από την προσφεύγουσα
60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	141,58	ΌΧΙ
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	925.167,72	ΝΑΙ
62	Παροχές τρίτων	139.499,77	ΌΧΙ
63	Φόροι-τέλη	177,77	ΌΧΙ
64	Διάφορα έξοδα	164.265,09	ΌΧΙ
65	Τόκοι δανείων προς τρίτα μέρη	2,25	ΝΑΙ
65	Λοιποί τόκοι και συναφή έξοδα	4.623.541,59	ΌΧΙ
76	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	2.411.645,95	ΌΧΙ
94.20 & 96.01	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	2.164.004,29	ΌΧΙ
96.20	Κόστος πωληθέντων-Ελλείμματα φυσικής απογραφής (φύρα)	1.337.435,03	ΝΑΙ
96.20	Κόστος πωληθέντων-Διαφορά αποθεμάτων ισοζυγίου-βιβλίου αποθήκης	2.787.159,76	ΌΧΙ
	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	28.397.611,20	ΌΧΙ
	Σύνολο	42.950.652,00	

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1ος λόγος: Πλημμελής η κρίση του ελέγχου ως προς τις διαπιστώσεις περί αδικαιολόγητης απώλειας/απομείωσης αποθεμάτων.

2ος λόγος: Πλημμελής η κρίση του ελέγχου ως προς τις διαπιστώσεις περί αρνητικού μικτού κέρδους.

3ος λόγος: Πλημμελής η κρίση του περί αναμόρφωσης δαπανών τόκων για δάνεια που ελήφθησαν από την εταιρεία και στη συνέχεια διατέθηκαν για ανάγκες συνδεδεμένων εταιρειών.

4ος λόγος: Πλημμελής η κρίση του περί αναμόρφωσης δαπανών που σχετίζονται με τα τιμολόγια της εταιρείας

5ος λόγος: Πλημμελής η κρίση του περί αναμόρφωσης δαπανών που σχετίζονται με τα τιμολόγια της εταιρείας

6ος λόγος: Πλημμελής η κρίση του περί αναμόρφωσης δαπανών που σχετίζονται με τα τιμολόγια της εταιρείας

7ος λόγος: Έλλειψη προϋποθέσεων αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 410/2012 «δεν προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής-φθοράς πρώτων υλών, αλλά αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής (πρβλ. ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991), εκθέσεις που συντάσσονται σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας (λ.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής σε περίπτωση πυρκαγιάς)».

Επειδή κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991)».

Επειδή βάσει πάγιας νομολογίας, ως προς τα ποσοτικά ελλείμματα στην περίπτωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, αν εμφανιστούν τέτοια ελλείμματα που δεν μπορεί να δικαιολογηθούν από τη φυσική απομείωση (φύρα παραγωγής) των αγαθών ή από την καταστροφή τους, η φορολογική αρχή μπορεί να προσθέσει την αξία των ελλειμμάτων αυτών στα έσοδα χωρίς να είναι υποχρεωμένη να αποδείξει την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών (ΣτΕ 805/1998, 1510/2013).

Επειδή η ζημιά που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια (ΣτΕ 3455-6/1995).

Επειδή επιχείρηση η οποία αναγράφει στην απογραφή τιμή πιθανής πώλησης μικρότερη της τιμής κτήσης, οφείλει να αποδείξει με στοιχεία την απαξίωση των αγαθών αυτών (ΣτΕ 3355/1990).

Επειδή εν προκειμένω, από τον έλεγχο του βιβλίου αποθήκης, διαπιστώθηκε μείωση των αποθεμάτων λήξης με αιτιολογία εγγραφών «Ελλείμματα φυσικής απογραφής» πέραν την φυσικής απομείωσης, που ανέρχεται σε μέσο ποσοστό 4,75% για το 2015 και 6,14% για το 2016. Συγκεκριμένα, επήλθε μείωση των αποθεμάτων στα κάτωθι είδη, ανά φορολογικό έτος:

• 2015

Είδος	Ποσότητα	Αξία (€)
Τύπος 0 – Ε- Εμπορεύματα	161.520	69.969,52
Τύπος 1 – Ρ- Προϊόντα	755.140	799.798,35
Τύπος 4 – ...- Αναλώσιμα	1.874.345,5	84.564,39

Σύνολο	2.791.005,5	954.332,26
---------------	--------------------	-------------------

- 2016

Είδος	Ποσότητα	Αξία (€)
Τύπος 0 – Ε- Εμπορεύματα	8.339.748,29	40.651.624,40
Τύπος 1 – Ρ- Προϊόντα	10.052.412,13	42.491.497,82
Τύπος 5 – Υ- Υλικά συσκευασίας	2.918.765,60	6.050.161,65
Σύνολο	21.310.926,02	89.193.283,87

Επειδή η μείωση των αποθεμάτων λήξης συνεπάγεται ισόποση αύξηση του κόστους πωληθέντων, το οποίο με τη σειρά του οδηγεί σε μείωση των φορολογητέων εσόδων.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα υποστηρικτικό στοιχείο αναφορικά με τις εν λόγω εγγραφές, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει ως λογιστική διαφορά:

- στο φορολογικό έτος 2015 το ανωτέρω ποσό των **954.332,26 €** και
- στο φορολογικό έτος 2016 το ποσό των **1.337.435,03 €** (= 89.193.283,87 – 87.855.848,84), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη αναμορφώσει το ποσό των 87.855.848,84 € στην υποβληθείσα ΔΦΕ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι η φύρα είναι μία αντικειμενική πραγματικότητα στον κλάδο που δραστηριοποιείται, με την έννοια ότι επέρχεται ποσοτική και αξιακή απώλεια που φυλάσσονται στις αποθήκες της.

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει σχετική έκθεση ποσοστού φύρας συνταχθείσα από επιτροπή του Β' Τελωνείου Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία, στα πλαίσια παλαιότερου ελέγχου στις εγκαταστάσεις της (έτος 1996), διαπιστώθηκε φύρα σε ποσοστό 2%. Συνεπώς, ισχυρίζεται ότι τα ποσοστά φυσικής απομείωσης είναι καθ' όλα δικαιολογημένα.

Επειδή σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομολογία, οι εγγραφές στο βιβλίο αποθήκης, από μόνες τους δεν αποτελούν υποστηρικτικά των εμφανιζόμενων ελλειμμάτων, ελλείπει πρωτογενών στοιχείων, όπως π.χ. ζυγολόγια, με τα οποία ο έλεγχος θα μπορούσε να πραγματοποιήσει διασταυρωτικές επαληθεύσεις σχετικά με το βάρος και την αποτίμηση των ποσοτήτων.

Επειδή η ανωτέρω έκθεση του Β' Τελωνείου Θεσσαλονίκης αναφέρεται σε Ανατολικού Τύπου που είναι αποθηκευμένα ακατέργαστα ως Α' ύλες (.....) στις, ενώ οι εγγραφές απομείωσης που διενήργησε η προσφεύγουσα αφορούν σε **εμπορεύματα και έτοιμα προϊόντα**, ήτοι παλαιότερων ετών που έχουν ήδη υποστεί βιομηχανική επεξεργασία και δεν επιδέχονται άλλης επιπλέον φυσικής απομείωσης (φύρας).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μείωση των αποθεμάτων δεν είναι σε καμία περίπτωση αδικαιολόγητη και ανεξήγητη, ότι φυλάσσονταν σε εγκαταστάσεις τρίτης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με την οποία βρισκόταν σε δικαστική διαμάχη, καθώς και ότι οι ποσότητες καταμετρήθηκαν από δικαστικά διορισμένους πραγματογνώμονες και εταιρεία ορκωτών ελεγκτών.

Επειδή η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε στον έλεγχο αλλά και στην Υπηρεσία μας:

- την από 30/11/2018 αίτηση ασφαλιστικών μέτρων κατά της εταιρείας με την επωνυμία «.....»
- την υπ' αριθμόν/2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Κιλκίς
- την κατάσταση πραγματογνωμοσύνης της Α3 αποθήκης
- την από 08/02/2019 αίτηση ασφαλιστικών μέτρων κατά της εταιρείας με την επωνυμία «.....»
- την υπ' αριθμόν/2019 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Κιλκίς
- την από 22/04/2019 αίτηση ασφαλιστικών μέτρων κατά της εταιρείας με την επωνυμία «.....»
- την υπ' αριθμόν/2019 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης
- την από 24/03/2021 Έκθεση Ελέγχου καταμέτρησης αποθεμάτων του Ορκωτού Ελεγκτή

Επειδή η ανωτέρω κατάσταση πραγματογνωμοσύνης της Α3 αποθήκης δεν αναφέρεται σε ποσότητες

Επειδή και η από 24/03/2021 Έκθεση Ελέγχου καταμέτρησης αποθεμάτων του Ορκωτού Ελεγκτή αναφέρεται στο διαπιστωτικό γεγονός της ύπαρξης συγκεκριμένης ποσότητας αποθεμάτων σε μία δεδομένη ημερομηνία.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει άνευ ετέρου την αιτία της απομείωσης των αποθεμάτων σε αξία που να ανέρχεται στα ως άνω ποσά.

Επειδή η ίδια η προσφεύγουσα στην υποβληθείσα ΔΦΕ για το φορολογικό έτος 2016 αναμόρφωσε το ποσό των 87.855.848,84 €, αναγνωρίζοντας έτσι ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστά έσοδά της.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές από αρνητικό μικτό κέρδος.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει τόσο από την οικεία Έκθεση Ελέγχου όσο και από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο έλεγχος, αν και διαπίστωσε την ύπαρξη πωλήσεων κάτω του κόστους σε ανεξάρτητες τρίτες μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις, εντούτοις δεν καταλόγισε λογιστική διαφορά από αυτήν την αιτία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αλυσπελώς προβάλλεται.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 204-216), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών τόκων που αφορούν σε δάνεια που ενώ λήφθηκαν από την προσφεύγουσα, τα σχετικά ποσά διατέθηκαν σε τρίτες επιχειρήσεις (τόσο συνδεδεμένες όσο και ανεξάρτητες), με αποτέλεσμα να κριθεί ότι διατέθηκαν για σκοπούς ξένους προς το συμφέρον της επιχείρησης. Τα σχετικά ποσά που δεν αναγνωρίστηκαν ανά φορολογικό έτος έχουν ως εξής:

- 2015: 5.318.762,57 €
- 2016: 2,25 €

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί αναμόρφωσης των δαπανών τόκων είναι παντελώς αυθαίρετη και εσφαλμένη όσον αφορά στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για δάνεια αλλά για προκαταβολές που δίνονταν σε αυτές, αποσκοπώντας στην εξασφάλιση αδιάλειπτης ροής προς την ίδια και στην επίτευξη καλύτερης τιμής μονάδας σε σχέση με τον ανταγωνισμό.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 204-216), ο έλεγχος, για τα ίδια ακριβώς υπόλοιπα των λογαριασμών με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, εκτός από την ανωτέρω αναμόρφωση των δαπανών τόκων, καταλόγισε και έσοδα από τόκους με βάση το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή ο έλεγχος με αυτόν τον τρόπο ουσιαστικά καταλογίζει την ίδια παράβαση δύο φορές, με αποτέλεσμα να επέρχεται διπλή φορολόγηση για την ίδια αιτία (σχετ. ΔΕΔ 4560/2021).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, οι σχετικές δαπάνες τόκων που αφορούν σε χορηγήσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πρέπει να αναγνωριστούν.

Επειδή η Υπηρεσία μας, τροποποιώντας τους υπολογισμούς του ελέγχου, όπως αυτοί αποτυπώνονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 210-211 και 214-215) και περιλαμβάνοντας στο συνολικό υπόλοιπο των χρηματικών διευκολύνσεων μόνο τα υπόλοιπα προς τρίτες ανεξάρτητες μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατέληξε στα εξής:

2015

Συνολικό υπόλοιπο δανείων (Λ/45+52)	Συνολικό υπόλοιπο χρημ. διευκολύνσεων	Ποσοστό διευκολύνσεων/δάνεια	Σύνολο τόκων	Αναλογία τόκων που δεν εκπίπτει
289.281.804,98	4.484.923,24	1,55%	33.523.528,11	519.736,98

Έλεγχος ποσοτικού ορίου αναμόρφωσης

Σύνολο δαπάνης τόκων 33.523.528,11

Μείον: αναμόρφωση λόγω υποκεφαλαιοδότησης (σελ. 331) 23.620.805,08

Υπόλοιπο 9.902.723,03

(υπόλοιπο > 519.736,98 € οπότε αναμορφώνεται ολόκληρο το ποσό των 519.736,98 €)

2016

Συνολικό υπόλοιπο δανείων (Λ/45+52)	Συνολικό υπόλοιπο χρημ. διευκολύνσεων	Ποσοστό διευκολύνσεων/δάνεια	Σύνολο τόκων	Αναλογία τόκων που δεν εκπίπτει
330.034.124,42	4.520.994,47	1,37%	20.536.880,34	281.325,83
Έλεγχος ποσοτικού ορίου αναμόρφωσης				
Σύνολο δαπάνης τόκων	20.536.880,34			

Μείον: αναμόρφωση λόγω υποκεφαλαιοδότησης (σελ. 332) 15.913.336,50
Υπόλοιπο 4.623.543,84
(υπόλοιπο > 281.325,83 € οπότε αναμορφώνεται ολόκληρο το ποσό των 281.325,83 €)

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους:

- **144.211,45 €** για το φορολογικό έτος 2015 και
- **144.419,39 €** για το φορολογικό έτος 2016,

οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στον λογ. ΓΛ 61 και αφορούν σε τιμολόγια της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνταν σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα επειδή τα τιμολόγια αναγράφουν αόριστη αιτιολογία και δε διευκρινίζεται το είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης και αφορούν σε εξειδικευμένες συμβουλές που έλαβε για την ανάπτυξη της εμπορίας και πώλησης στις ΗΠΑ και στον Καναδά.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τα επίμαχα τιμολόγια αναγράφουν ως περιγραφή «Consulting Services Rendered (.....) Contract#1/2/11-μτφρ. Παρασχεθείσες συμβουλευτικές υπηρεσίες (.....) Σύμβαση#1/2/11».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

...

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

...».

Επειδή η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει αντίγραφο της από 08/02/2011 Σύμβασης με την ως άνω εταιρεία (σχετ. 14), της οποίας η ισχύς άρχεται από 01/02/2011 και στην οποία αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

- «Η Σύμβουλος οφείλει να ενεργεί ως αποκλειστικός αντιπρόσωπος της Εταιρείας ως προς τις προσπάθειες πώλησης από την Εταιρεία στην
- «το αντικείμενο των υπηρεσιών περιλαμβάνει την παροχή όλων των απαραίτητων συμβουλών και της υποστήριξης, όπως και όταν απαιτείται, σε σχέση με την εμπορία και πώληση στις Ηνωμένες Πολιτείες και τον Καναδά...».

Επειδή τα επίμαχα τιμολόγια παραπέμπουν σε συγκεκριμένη σύμβαση, όπου περιγράφονται αναλυτικά οι παρασχεθείσες υπηρεσίες, με αποτέλεσμα να κρίνεται ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και τα ποσά προς αναμόρφωση του λογ. ΓΛ 61 διαμορφώνονται ως εξής:

- 2015: **44.821,45 €** (= 189.032,90 – 144.211,45)
- 2016: **780.748,33 €** (= 925.167,72 – 144.419,39)

Ως προς τον 5ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους **307.100,00 €** για το φορολογικό έτος 2016, οι οποίες αφορούν σε τιμολόγια της εταιρείας με την επωνυμία, με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνταν σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα επειδή τα τιμολόγια αφορούν σε αμοιβή της εταιρείας για έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, το οποίο ωστόσο ουδέποτε εκδόθηκε.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης και είναι πραγματικές.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 281), τα επίμαχα τιμολόγια με τις περιγραφές τους έχουν ως εξής:

Αριθμός-ημερομηνία	Περιγραφή	Ποσά (€)
ΤΠΥ 32/12-1-2016	Αμοιβή συμβουλευτικής υποστήριξης για φορολογικό έλεγχο 2005-2009	20.000,00
ΤΠΥ 33/12-1-2016	Αμοιβή επισκόπησης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ενδιάμεση περίοδο 30/06/15	75.000,00
ΤΠΥ 52/22-3-2016	Α' τιμολόγηση για φορολογικό έλεγχο 2015	31.100,00
ΤΠΥ 81/25-4-2016	Β' τιμολόγηση για φορολογικό έλεγχο 2015	13.000,00
ΤΠΥ 82/25-4-2016	Β' τιμολόγηση για τακτικό έλεγχο 2015	16.300,00
ΤΠΥ 83/25-4-2016	Γ' τιμολόγηση για φορολογικό έλεγχο 2015	44.000,00
ΤΠΥ 166/30-6-2016	Α' τιμολόγηση για κατάρτιση φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών 2015	12.000,00
ΤΠΥ 167/30-6-2016	Τελική τιμολόγηση για τακτικό έλεγχο 2015	58.700,00
ΤΠΥ 168/30-6-2016	Αμοιβή για φορολογικό έλεγχο 2015	37.000,00
Σύνολο		307.100,00

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αιτιολογία του ελέγχου για την απόρριψη των δαπανών (μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού) αφορά μόνο στα επιμέρους παραστατικά:

Αριθμός-ημερομηνία	Περιγραφή	Ποσά (€)
ΤΠΥ 52/22-3-2016	Α' τιμολόγηση για φορολογικό έλεγχο 2015	31.100,00
ΤΠΥ 81/25-4-2016	Β' τιμολόγηση για φορολογικό έλεγχο 2015	13.000,00

ΤΠΥ 83/25-4-2016	Γ' τιμολόγηση για φορολογικό έλεγχο 2015	44.000,00
ΤΠΥ 168/30-6-2016	Αμοιβή για φορολογικό έλεγχο 2015	37.000,00
Σύνολο		125.100,00

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και το ποσό προς αναμόρφωση του λογ. ΓΛ 61 για το φορολογικό έτος 2016 διαμορφώνεται σε **598.748,33 €** (=780.748,33 - 307.100,00 + 125.100,00).

Ως προς τον 6ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. (ιγ') του Ν. 4172/2013 δεν εκπίπτει «το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65, παρ. 4 του Ν. 4172/2013 «Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους...».

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους **91.965,24 €** για το φορολογικό έτος 2015, οι οποίες αφορούν σε τιμολόγια της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, με την αιτιολογία ότι αυτή έχει έδρα σε μη συνεργάσιμο κράτος για φορολογικούς σκοπούς (.....).

Επειδή στη λίστα των μη συνεργάσιμων κρατών για το έτος 2015, όπως αυτά καθορίστηκαν με την ΠΟΛ 1279/2015 περιλαμβάνεται το

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης, είναι πραγματικές και αφορούν στη λήψη μεταφορικών υπηρεσιών.

Επειδή η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει «λόγω όγκου προσκομίζουμε ενδεικτικό αριθμό παραστατικών», χωρίς ωστόσο να αναφέρει αριθμό επισυναπτόμενου σχετικού και χωρίς στην πραγματικότητα να προσκομίζει κάποιο παραστατικό.

Επειδή όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, **η ίδια η προσφεύγουσα** στη υποβληθείσα ΔΦΕ για το επόμενο φορολογικό έτος 2016 **αναμόρφωσε** το σύνολο των αντίστοιχων δαπανών συνολικού ύψους 54.222,02 €, αναγνωρίζοντας έτσι τη μη εκπαισιμότητά τους.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 7ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2128/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν 498/2020 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος παραδεκτώς προβάλλεται.

Επειδή με το άρθρο 50 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονταν τα εξής:

«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 50 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονται τα 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 οποιοσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α. τα ανωτέρω πρόσωπα **είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του** είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των

προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων 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 διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

....».

Επειδή με την Ε. 2173/2020 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Α. Εισαγωγικά

...

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

...

(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

...

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.

....».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη του για την επίμαχη οφειλή της εταιρείας, δεδομένου ότι η μη πληρωμή δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα, αδράνεια ή κακοπιστία του αλλά σε αντικειμενική και απόλυτη αδυναμία της εταιρείας, η οποία κατά τα τελευταία έτη βρίσκεται σε έκτακτη και εξαιρετικά δυσμενή οικονομική κατάσταση.

Επειδή οι ανωτέρω διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα, θεσπίζουν αλληλέγγυα ευθύνη των φυσικών προσώπων που ασκούν πραγματική διοίκηση.

Επειδή ωστόσο, εν προκειμένω ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013 όπως ίσχυαν πριν τον Ν. 4646/2019, δεν καθίστατο αλληλεγγύως υπεύθυνος για οφειλές από φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι η εταιρεία δεν έχει λυθεί ή συγχωνευθεί. Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013 όπως ισχύουν μετά τον Ν. 4646/2019, ο προσφεύγων, ο οποίος είχε την ιδιότητα του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της εταιρείας για την φορολογική περίοδο που αφορά ο έλεγχος (ΓΕΜΗ αριθ. πρωτ./24-03-2016) καθίσταται **καταρχήν** αλληλεγγύως υπεύθυνος, ωστόσο **εν τέλει** δεν καθίσταται, ούτως ώστε να πληρείται η προϋπόθεση της μη χειροτέρευσης της θέσης του σε σχέση με τις προϊσχύσασες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **03/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής:

- 1) της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στη και
- 2) του, ΑΦΜ, κατοίκου, ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω εταιρείας, κατά των υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

A)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

Οριστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
25	Αναλώσιμα υλικά	2.805,03	2.805,03	0,00
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	189.032,90	44.821,45	144.211,45
62	Παροχές τρίτων	168.733,29	168.733,29	0,00
63	Φόροι-τέλη	15.573,94	15.573,94	0,00
64.00.03	Δαπάνες σε κράτος μη συνεργάσιμο	91.965,24	91.965,24	0,00
64	Διάφορα έξοδα (πλην 64.00.03)	126.432,93	126.432,93	0,00
65	Τόκοι δανείων προς τρίτα μέρη	5.318.762,57	519.736,98	4.799.025,59
65	Λοιποί τόκοι και συναφή έξοδα	4.583.960,46	4.583.960,46	0,00
76	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	5.097.475,46	5.097.475,46	0,00
94.20 & 96.01	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	3.028.937,54	3.028.937,54	0,00
96.20	Κόστος πωληθέντων-Ελλείμματα φυσικής απογραφής (φύρα)	954.332,26	954.332,26	0,00
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	486.805,97	486.805,97	0,00
	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	24.279.291,06	24.279.291,06	0,00
	Σύνολο	44.344.108,65	39.400.871,61	4.943.237,04

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

	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
--	--------	---------	-----	---------

Αποτέλεσμα χρήσης (Α)	-30.440.756,34	30.440.756,34	30.440.756,34	0,00
Λογιστικές διαφορές (Β)	32.697.538,40	52.762.355,99	47.819.118,95	15.121.580,55
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων (Γ)	-30.654.393,26	-6.375.102,20	-6.375.102,20	24.279.291,06
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-28.397.611,20	15.946.497,45	11.003.260,41	39.400.871,61
Φόρος	0,00	4.624.484,26	3.190.945,52	3.190.945,52
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	0,00	2.312.242,13	1.595.472,76	1.595.472,76
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		6.936.726,39	4.786.418,28	

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΦΥΣΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ: ΟΧΙ

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Οριστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	141,58	141,58	0,00
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	925.167,72	598.748,33	326.419,39
62	Παροχές τρίτων	139.499,77	139.499,77	0,00
63	Φόροι-τέλη	177,77	177,77	0,00
64	Διάφορα έξοδα	164.265,09	164.265,09	0,00
65	Τόκοι δανείων προς τρίτα μέρη	2,25	281.325,83	-281.323,58
65	Λοιποί τόκοι και συναφή έξοδα	4.623.541,59	4.623.541,59	0,00
76	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	2.411.645,95	2.411.645,95	0,00
94.20 & 96.01	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	2.164.004,29	2.164.004,29	0,00
96.20	Κόστος πωληθέντων-Ελλείμματα φυσικής απογραφής (φύρα)	1.337.435,03	1.337.435,03	0,00
96.20	Κόστος πωληθέντων-Διαφορά αποθεμάτων ισοζυγίου-βιβλίου αποθήκης	2.787.159,76	2.787.159,76	0,00
	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	28.397.611,20	28.397.611,20	0,00
	Σύνολο	42.950.652,00	42.905.556,19	45.095,81

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

	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αποτέλεσμα χρήσης (Α)	- 295.661.953,64	- 295.661.953,64	- 295.661.953,64	0,00
Λογιστικές διαφορές (Β)	287.456.947,99	302.009.988,79	301.964.892,98	14.507.944,99

Ζημιά παρελθουσών χρήσεων (Γ)	-28.397.611,20	0,00	0,00	28.397.611,20
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-36.602.616,85	6.348.035,15	6.302.939,34	42.905.556,19
Φόρος	0,00	1.840.930,19	1.827.852,41	1.827.852,41
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	0,00	920.465,10	913.926,20	913.926,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		2.761.395,29	2.741.778,61	

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΦΥΣΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ: ΟΧΙ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.

