



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05-03-2024

Αριθμός απόφασης: 569

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά:

α) Της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ποσού 554.796,56 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 277.398,280 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **832.194,84 €**.

2. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ποσού 1.518.543,91 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 759.271,96 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **2.277.815,87 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου που αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας φορολογικής αρχής. Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν καθόσον κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στην ανώνυμη εταιρεία τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019, τα κέρδη προσδιορίστηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 28 του 4172/2013 (ΚΦΕ), καθώς δεν προσκομίσθηκαν βιβλία και στοιχεία κατόπιν πρόσκλησης του ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

Α) Την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) Να παύση η αλληλέγγυα ευθύνη του για τις οφειλές της εταιρείας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη συνδρομή της αλληλέγγυας ευθύνης του διότι οι οφειλές της ως άνω ελεγχόμενης εταιρείας από φόρο εισοδήματος ετών 2018 και 2019 προσδιορίστηκαν σύμφωνα με το άρθρο 28 ΚΦΔ, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων σε χρόνο που ο προσφεύγων είχε ήδη αντικατασταθεί από την τυπική θέση του Προέδρου της ως άνω εταιρείας.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι: α) διετέλεσε τυπικά πρόεδρος στην εν λόγω εταιρεία κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις και ως την, ότε και αντικαταστάθηκε οριστικώς από την ως άνω θέση με έτερο πρόσωπο.

β) Στην εν λόγω εταιρεία, δεν είχε καμία απολύτως ανάμειξη στις δραστηριότητές της και δεν γνώριζε τίποτα απολύτως με τις υποθέσεις της, τις φορολογικές της υποχρεώσεις, τις υποχρεώσεις της προς τρίτους και εν γένει την οικονομική και περιουσιακή της κατάσταση.

γ) Δεν άσκησε ποτέ και με κανένα τρόπο πραγματικά διαχειριστικές εξουσίες στην εν λόγω εταιρεία ούτε προέβην σε οποιαδήποτε εν τοις πράγμασι πράξη εκπροσώπησης.

δ) Στη κρινόμενη περίπτωση, κατά το χρόνο που ζητήθηκε από τον έλεγχο η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της εν λόγω εταιρείας, είχε ήδη αντικατασταθεί από την θέση που κατείχε σε αυτήν. Ως εκ τούτου δεν ήταν το πρόσωπο που είχε την υποχρέωση, σύμφωνα με την Ε. 2173/2020 της ΑΑΔΕ, να προσκομίσει στον έλεγχο τα προαναφερόμενα βιβλία και στοιχεία.

2) Έλλειψη αιτιολογίας – Παράβαση ουσιώδους τύπου.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 1 και 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματος της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. [...]

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος [...]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν,

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα,

2. Ο έλεγχος της δήλωσης του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές και ταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα:

«1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ):

«[...] 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά

μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων. [...]

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται, και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' και γ' ν. 4172/2013, αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή πραγματοποιήθηκε, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει επιπλέον το βάρος να την τεκμηριώσει, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά/έγγραφα (π.χ. φορολογικά παραστατικά).

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση

από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. Άρθρο 22: Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. [...]. β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. [...]. γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. [...]. 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση από το 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ. εντολή του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος συνέταξε την υπ' αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ Πρόσκληση αρ. 14 Κ.Φ.Δ., την οποία κοινοποίησε στην ελεγχόμενη επιχείρηση ως ακολούθως:

- κοινοποιήθηκε με τη με αριθμό καταχώρισης ηλεκτρονική κοινοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της ελεγχόμενης Η ηλεκτρονική κοινοποίηση δεν έχει αναγνωστεί μέχρι την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.

- κοινοποιήθηκε με τη με αριθμό καταχώρισης ηλεκτρονική κοινοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης κατά τη σύνταξη της παρούσης, Ημερομηνία ανάγνωσης:

- κοινοποιήθηκε με τη με αριθμό καταχώρισης ηλεκτρονική κοινοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης κατά την ελεγχόμενη περίοδο..... Ημερομηνία ανάγνωσης:

Με την ανωτέρω Πρόσκληση, ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα λογιστικά βιβλία, αρχεία και τα εκδοθέντα στοιχεία, οι δηλώσεις καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών. Αναλυτικά ζητήθηκαν:

- Αντίγραφα των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων όπως ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία του ν. 4308/2014.

- Έντυπο Ε3.

- Έντυπο Ε2.

- Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης και το σύνολο των τηρούμενων αρχείων για τις διαφορές Λογιστικής — Φορολογικής Βάσης (σε excel).

- Το σύνολο των τηρούμενων αρχείων για τις προβλέψεις (σε excel).

- Καταστάσεις Αποτελεσμάτων & χρηματοοικονομικές βάσει Ε.Λ.Π. (σε excel) μετά του συνόλου των τηρούμενων αρχείων για τη συμπλήρωσή τους.

- Μισθοδοτικές καταστάσεις κλπ στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους.

- Συγκεντρωτικό Γενικό Ημερολόγιο.

Αναλυτικό καθολικό λογαριασμών που κινήθηκαν .

- Τα στοιχεία αξίας που εκδόθηκαν για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών (ΤΙΜ, ΤΙΜ-ΔΑ, ΑΛΠ. ταμειακά Ζ, κλπ).

Τα ισοζύγια των λογαριασμών των ομάδων 1, 2, 6, 7 και 8 καθώς και τον λογαριασμό 54 (Φ.Π.Α.) σε μορφή xls καθώς επίσης και οποιαδήποτε άλλη κατάσταση ή έγγραφο συντάσσετε προκειμένου να συμπληρωθεί η εκάστοτε περιοδική δήλωση.

- Κατάσταση δαπανών για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μετά των οικείων τηρούμενων λογαριασμών και του Φ.Π.Α. (εφόσον συντρέχει περίπτωση έκπτωσης του φόρου εισροών από εσάς).

- Επεξήγηση τηρούμενων λογαριασμών που αφορούν σε ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ για σκοπούς Φ.Π.Α.

- Έγγραφα — γνωστοποιήσεις εκπτώσεων λόγω τζίρου (εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση).

- Αναλυτική κατάσταση δαπανών που διενεργήθηκαν σε ακίνητα τρίτων για τις ελεγχόμενες περιόδους.
- Το σύνολο των υποβληθεισών Δηλώσεων για κάθε μήνα καθώς επίσης και τα διπλότυπα πληρωμής του φόρου στη Δ.Ο.Υ. / σχετικές εκτυπώσεις οριστικής υποβολής και κατάθεσης χρημάτων για τις συναλλαγές μέσω διαδικτύου.

• Σχετικά αρχεία που χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να συμπληρωθεί η εκάστοτε δήλωση απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου & ΟΓΑ επί Τελών Χαρτοσήμου.

Η ελεγχόμενη επιχείρησή έως και τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν έχει προσκομίσει κανένα από τα ζητηθέντα στοιχεία, προκειμένου να διενεργηθούν οι σχετικές επαληθεύσεις.

Επειδή, επιπλέον, σε απάντηση του υπ' αριθ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εγγράφου του ελέγχου η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε τα κάτωθι στοιχεία, τα οποία καταγράφονται στις σελίδες 39- 40 της οικείας έκθεσης ελέγχου:

«Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. έγγραφο τους, μας ενημέρωσαν ότι κατόπιν έρευνας που διενεργήθηκε στα αρχεία της Υπηρεσίας τους, διαπιστώθηκε ότι:

1. Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ Πληροφοριακό της ελέγκτριας το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, η ελεγχόμενη είναι λήπτης εικονικών στοιχείων εκδόσεως Η εν λόγω οντότητα κρίθηκε ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση επειδή η φερόμενη ως επιχειρηματίας είναι υπερήλικας, δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών Προμηθευτών. Δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωθείσα έδρα, δεν προέβη ουδέποτε σε θεώρηση Βιβλίων στην αρμόδια Δ. Ο. Υ., δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας ικανές να πραγματοποιήσουν το σύνολο των πωλήσεων και δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. Πρόσκληση αρ. 14. Λειτούργησε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη μόνο για να εκδίδει φορολογικά στοιχεία αξίας για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποίησε, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την ίδια ή και τρίτα πρόσωπα, μέσω της οικειοποίησης του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις, ήτοι στην περίπτωση της σε αξία:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α.	ΧΡΗΣΗ
4	27.737,88	6.657,09	2018
38	1 10.022,58	26.405,42	2019

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία κρίθηκαν ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, διότι εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές.

2. Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Πληροφοριακό Δελτίο των ελεγκτών το οποίο διαβιβάστηκε στη 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής, η ελεγχόμενη είναι λήπτης εικονικών στοιχείων εκδόσεως Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους καθώς: α) Το αντικείμενο της ελεγχόμενης περιλαμβάνει σκοπίμως μεγάλο εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών έτσι ώστε να μπορεί να απευθύνεται σε όσο το δυνατό μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων, β) Στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. δηλώνει

φορολογητέες εκροές και εισροές χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ, γ) Η μίσθωση της έδρας δεν ήταν σε ισχύ κατά την ελεγχόμενη περίοδο και οι περίοικοι δεν γνώριζαν την ύπαρξη της επιχείρησης, δ) Δεν απασχολεί προσωπικό, ε) οι αγορές της προέρχονται από ένα μόνο προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα στοιχεία έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ, στ) Οι δηλωθείσες στις δηλώσεις ΦΠΑ εισροές και εκροές φέρονται περίπου ισοσκελισμένες και αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία είναι και η ως κατωτέρω:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α.	ΧΡΗ-ΙΣΗ
6	58.150,00	13.956,00	2018

3. Είναι εμπλεκόμενη στο Πληροφοριακό Δελτίο α/α για ενδοκοινοτικές παραδόσεις στη το 1^ο τρίμηνο 2019 αξίας 790.099,79€ του οποίου ο έλεγχος βρίσκεται σε εξέλιξη.

4. Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Πληροφοριακό Δελτίο (αρ. πρωτ. εισ. 4^ο 40 ΕΛΚΕ ΑΤΤ) του ελεγκτή το οποίο διαβιβάστηκε στη 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής, η ελεγχόμενη είναι λήπτης εικονικών στοιχείων εκδόσεως, η οποία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία βάσει του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους καθώς: α) Δεν λειτουργούσε στη δηλωμένη έδρα, β) Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης οντότητας δεν βρέθηκε στη δηλωμένη κατοικία του, ούτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα, της διοίκησης, γ) Δεν απασχολεί προσωπικό, δ) Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές που να δικαιολογούν τη συναλλακτική της δραστηριότητα, ε) Έχει κριθεί ως λήπτρια εικονικών.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία είναι και η ως κατωτέρω:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α.	ΧΡΗΣΗ
39	231.430,00	55.543,20	2019

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και με διακριτικό τίτλο με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, της οποίας ο προσφεύγων ήταν Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος για το χρονικό διάστημα από 28-09-2015 έως και 27-01-2020, καθώς αφενός δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της κατόπιν της ανωτέρω πρόσκλησης του ελέγχου κατ' άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ. και αφετέρου έχουν διαπιστωθεί οι ανωτέρω αναφερόμενες παραβάσεις λήψεις εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. περί αλληλέγγυας ευθύνης, όπως αυτές είχαν πριν την 12.12.2019:

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης 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 βεβαίωσης 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 βεβαίωσης 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.»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. περί αλληλέγγυας ευθύνης, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 34 παρ. 1 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α 201/12.12.2019) και ισχύουν από την 12.12.2019 και εντεύθεν ορίζουν, ότι:

«1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

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

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

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

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό

παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

Επειδή στην Εγκύκλιο Ε. 2173/2020 αναφέρονται, μεταξύ άλλων, 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.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι 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. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα 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 φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, 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 τη 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.

...

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 ...

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.

7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:

7.1 Φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 ν. 3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣτΕ 89/2019, ΣτΕ 2523/2013 και ΑΠ 828/2020),

...

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 τις ιδιοτήτάς 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.

...

41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/1994 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα

τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020.»

Επειδή με την Α. 1082/2021 Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013» ορίστηκαν τα εξής:

«Άρθρο 2

Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως: [...]

9. Στην περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν έχουν πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Για την περίπτωση αυτή εκτιμώνται συνολικά και λαμβάνονται υπόψη στοιχεία, όπως: η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό, η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, η μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών, η μη διαχείριση των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράψει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων διέτελεσε από 28.9.2015 έως και 21.01.2020 Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος στην ελεγχόμενη εταιρεία Στην θέση αυτή ορίσθηκε με το πρακτικό του Δ.Σ., της ως άνω εταιρείας της Με το πρακτικό αυτό το Δ.Σ. του ανέθεσε όλες τις αρμοδιότητες που έχει κατά κανόνα ένας εντεταλμένος στη διοίκηση νομικού προσώπου.

Επειδή ο προσφεύγων αορίστως ισχυρίζεται ότι μόνο τυπικά εμφανίζεται ως Πρόεδρος της εταιρείας, χωρίς όμως ούτε να επικαλείται συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά ούτε να προσκομίζει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, βάσει της με αριθ. Ε.2173/ 30-10-2020 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, δεν δύναται να καταλογιστεί στον προσφεύγοντα αλληλέγγυα ευθύνη για τον φόρο εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, καθώς εφαρμόστηκαν οι προϋποχύνουσες μορφές των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, διότι οι διατάξεις του άρθρου 50 όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019 επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν και ο σχετικός ισχυρισμός του γίνεται εν μέρει δεκτός.

Επειδή, το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα υπ' αρ. 41 παράδειγμα της Ε. 2173/30-10-2019 εγκυκλίου ΑΑΔΕ, δεν τυγχάνει εφαρμογής στην κρινόμενη υπόθεση καθότι δεν αναφέρεται στην ειδική περίπτωση της μεθόδου προσδιορισμού εσόδων του άρθρου 28 του 4172/2013, αλλά σε εξωλογιστικό προσδιορισμό και θα πρέπει να ερμηνευτεί συσταλτικά με αυστηρή γραμματική ερμηνεία αυτού, καθώς συνιστά εξαιρετική περίπτωση ερμηνείας και

εφαρμογής του τροποποιηθέντος άρθρου 50 ΚΦΔ περίπτ. β) εδ. β' και αφορά σε εφαρμογή διατάξεων προγενέστερου νομοθετικού καθεστώτος που έχει καταργηθεί, η δε εν λόγω Εγκύκλιος δεν αναφέρει αντίστοιχο παράδειγμα επί της μεθόδου ελέγχου με κάθε διαθέσιμο στοιχείο του άρθρου 28 του ισχύοντος ΚΦΔ, όπως στην κρινόμενη υπόθεση. Επιπροσθέτως σημειώνουμε ότι το εισόδημα της ελεγχόμενης ανώνυμης εταιρείας προσδιορίστηκε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο όχι μόνο γιατί δεν προσκομίσθηκαν τα λογιστικά αρχεία και τα φορολογικά στοιχεία (περίπτ. γ' του άρθρου 28 του ΚΦΔ) αλλά και διότι τέθηκαν υπόψη της φορολογικής αρχής τα προαναφερόμενα Πληροφοριακά δελτία βάσει των οποίων προέκυψε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων(περίπτ. α' και β' του άρθρου 28 του ΚΦΔ) κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο.

Επειδή, οι επίμαχες οφειλές της ως άνω ελεγχόμενης εταιρείας, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην ίδια και σύμφωνα με τα ανωτέρω, στο πρόσωπο του προσφεύγοντος συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' του άρθρου 50 του ΚΦΔ κατά τις περιόδους στις οποίες ανάγονται οι οφειλές αυτές.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες, ο προσφεύγων, είναι αλληλεγγύως υπεύθυνος ως προς τον φόρο εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, καθώς α) το έτος αυτό καταλαμβάνεται από διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 34 παρ. 1 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α 201/12.12.2019), και β) συντρέχουν στο πρόσωπό του σωρευτικά όλες οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στη διάταξη της παραγρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και συγκεκριμένα:

α) την αποδοχή αυτής ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος ως προς τον φόρο εισοδήματος, φορ. έτους 2018 και

β) την απόρριψη αυτής κατά τα λοιπά και των επικύρωση των υπ' αριθ..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

-Φορολογικό έτος 2018

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος	554.796,56
----------------------------------	------------

Πρόστιμο φόρου άρ. 58 Κ.Φ.Δ.	277.398,28
Σύνολο φόρων για καταβολή	832.194,84

(Ως η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

-Φορολογικό έτος 2019

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος	1.518.543,91
Πρόστιμο φόρου άρ. 58 Κ.Φ.Δ.	759.271,96
Σύνολο φόρων για καταβολή	2.277.815,87

(Ως η με αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.