



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05-03-2024

Αριθμός απόφασης: **567**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : 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 υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, ποσού 449.195,92 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 224.597,98 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **673.793,90 €**.

2. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, ποσού 1.515.161,02 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 757.580,53 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **2.272.741,55 €**.

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 ΦΠΑ της ίδιας φορολογικής αρχής. Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν καθόσον κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στην ανώνυμη εταιρεία τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους 1.1.2018- 31.12.2018 και 1.1.2019- 31.12.2019, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι δηλωθείσες εισροές της προσφεύγουσας, 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 κρίνόμενη 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 συστήματός 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 καταστάσεις, 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, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ : «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].»

Επειδή, στο άρθρο 58^A παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

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: 12/05/2023.

- κοινοποιήθηκε με τη με αριθμό καταχώρισης ηλεκτρονική κοινοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης κατά την ελεγχόμενη περίοδο, Ημερομηνία ανάγνωσης: 11/05/2023.

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 ΑΤΤΙΚΗΣεγγράφου 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 ηως 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 ηως 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 προσφεύγουσας εταιρείας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο 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 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.

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 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. 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.

...

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 1-10-2013. 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 διετέλεσε από 28.9.2015 έως και 21.01.2020 Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος στην ελεγχόμενη εταιρεία Στην θέση αυτή ορίστηκε 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, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

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 (περιπτ. 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(περιπτ. α' και β' του άρθρου 28 του ΚΦΔ) κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο.

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων και των στοιχείων του φακέλου, ο προσφεύγων έχει αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές ΦΠΑ, που προκύπτουν από τις προσβαλλόμενες πράξεις, της εταιρείας με την επωνυμία, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και των επικύρωση των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1.1.2018- 31.12.2018 και 1.1.2019- 31.12.2019 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 υπόλοιπο	449.195,92
Πρόστιμο φόρου άρ. 58Α Κ.Φ.Δ.	224.597,98
Σύνολο φόρων για καταβολή	673.793,90

(Ως η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ)

-Φορολογικό έτος 2019

Χρεωστικό υπόλοιπο	1.515.161,02
Πρόστιμο φόρου άρ. 58Α Κ.Φ.Δ.	757.580,53
Σύνολο φόρων για καταβολή	2.272.741,55

(Ως η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ)

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.