



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 24 / 05 / 2024

Αριθμός απόφασης: 1625

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., Τ.Κ., κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων που έχουν καταλογισθεί σε βάρος της της εταιρείας με την επωνυμία «..... (ΥΠΟ ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ)» ΑΦΜ

- της με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,
- της με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,

- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2017,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /11-10-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε. (ΥΠΟ ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ)» με ΑΦΜ, για τις χρήσεις 2017 – 2019, η οποία εδράζεται στην, έχει κύρια δραστηριότητα τις, τηρεί διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ο προσφεύγων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ήταν Η εν λόγω εταιρεία μετά την ανάκληση της λειτουργίας της έχει τεθεί υπό εκκαθάριση (ΦΕΚ/τ' Β' /1259/31-03-2021).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε για φορολογικά έτη 2017-2019, δεν αναγνωρίστηκαν κατ' άρθρο 22 του ν. 4172/2013, δαπάνες της ελεγχόμενης εταιρείας, οι οποίες κρίθηκαν μη παραγωγικές κατά τις συνήθειες εμπορικές της συναλλαγές και καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές και δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκε το μητρώο παγίων και τα σχετικά παραστατικά, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και οι σχετικές αποσβέσεις. Περαιτέρω, καθώς η εν λόγω εταιρεία για τις χρήσεις 2018 και 2019 διενήργησε ενδοομιλικές συναλλαγές και καθώς διαπιστώθηκαν διαφορές και δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, επεβλήθησαν τα σχετικά πρόστιμα για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Τέλος καθώς η εταιρεία είχε προβεί σε χορήγηση δανείου προς άλλη εταιρεία και είχε λάβει δάνεια από ιδιώτες, προσδιορίστηκαν τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

Στην ελεγχόμενη επιχείρηση και στον εκκαθαριστή επιδόθηκε το με αριθ. /14-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, και τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, στο οποίο η εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- Της με αριθμό/21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία η δηλωθείσα ζημιά χρήσης περιορίστηκε στο ποσό των 73.558,29 €.
- Της με αριθμό/21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας, χρεωστικό ποσό φόρου 18.398,03 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 9.199,02 €, ήτοι συνολικό ποσό **27.597,05 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας, χρεωστικό ποσό φόρου 19.519,07 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 9.759,54 €, ήτοι συνολικό ποσό **29.278,61 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο λόγω μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου του ΚΦΔ ποσού **5.000,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο λόγω μη τήρησης μητρώου παγίων, ποσού **2.500,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο λόγω μη τήρησης μητρώου παγίων, ποσού **2.500,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο για ανακριβή δήλωση ποσού στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών της παρ. 3 του αρθ. 21 του ΚΦΔ, ποσού **500,00 €** και πρόστιμο καθώς δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της παρ. 1 του αρθ. 21 του ΚΦΔ, ποσού **20.000,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο διότι δεν υπέβαλε συνοπτικό πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών, ποσού **2.500,00 €** και πρόστιμο καθώς δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της παρ. 1 του αρθ. 21 του ΚΦΔ, ποσού **20.000,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας χαρτόσημο ποσού 1.040,00 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 208,00 €, πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ποσού 520,00 €, πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 104,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.872,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ποσού 4.637,35 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 927,47 €, πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ποσού 2.318,68 €, πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 463,74 €, ήτοι συνολικό ποσό **8.347,24 €**.

Ο προσφεύγων αιτείται να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του και ζητά την μερική ή ολική ακύρωση, άλλως τροποποίηση προς το ευμενέστερο των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη η κρίση της φορολογικής αρχής περί μη παραγωγικών δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του

ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ελλείπει πλήρους, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 του ν. 4308/2013 (Ε.Λ.Π.). Οι αποσβέσεις των παγίων προκύπτουν από το Προσάρτημα (μικρών επιχειρήσεων) του δημοσιευμένου Ισολογισμού στο Γ.Ε.ΜΗ., στο οποίο καταχωρούνται σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στις οποίες εμπεριέχεται «Πίνακας των ενσώματων και αύλων παγίων περιουσιακών στοιχείων» που περιλαμβάνει τις (λογιστικές) αποσβέσεις.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 56 Ν.4987/2022 «Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών».
- Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου πλημμελής η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, εφαρμογή εσφαλμένης νομοθετικής διάταξης.
- Η ευθύνη βαρύνει τον εκκαθαριστή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίηση του άρθρου με με ισχύουν τα εξής:

«Άρθρο 50 - Αλληλέγγυα ευθύνη

«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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 και 4 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν με την παρ.1 του άρθρου 34 του Ν.4646/2019 :

«Άρθρο 50 - Αλληλέγγυα ευθύνη

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, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α., που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- α) τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,
- β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν

υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. **Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας παραγράφου.** Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. [.....]

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2173/30-10-2020 με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

«Α. Εισαγωγικά

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 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 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

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις) [.....]

5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

B. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαρύνουν 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),

7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως

α) οι φόροι εισοδήματος επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,

β) οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια των άρθρων 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001 και

γ) η Εισφορά Δακοκτονίας

7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως

α) ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών,

β) Φόρος Διαμονής,

γ) Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας,

δ) Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση,

ε) Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας,

στ) Φόρος ασφαλίσεων,

ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και
η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

7.5 Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

7.6 τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ).

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο [.....]

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (Ε.2045/2019). [.....]

11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994.

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

12. Η διάταξη προσδιορίζει κρίσιμο χρόνο για δυο λόγους: πρώτον για να διαπιστωθεί η ύπαρξη συγκεκριμένης ιδιότητας κατά το συγκεκριμένο χρόνο και δεύτερον προκειμένου να προσδιορισθεί η οφειλή κατά συγκεκριμένο χρόνο.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει 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. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες.

14. Η φορολογική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη για τους σκοπούς του άρθρου 50 ΚΦΔ με τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή στις διατάξεις που ίσχυαν προ ΚΦΔ για οφειλές πριν τις 31 -12-2013.

16. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ.1 του άρθρου 50, τα πρόσωπα που φέρουν τις κατονομαζόμενες ιδιότητες καθίστανται συνυπεύθυνα για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

17. Τέλος, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, σε περίπτωση που οι υπό παράγραφο 1 άρθρου 50 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση με οποιονδήποτε τρόπο, ήτοι είτε βάσει νόμου, είτε βάσει δικαστικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού οργάνου, η αλληλέγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε και βαραίνει, εκτός από τα πρόσωπα του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β', κατά περίπτωση, 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.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50.

Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία 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 δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

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.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του προϊστάμενου της υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.

ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων

28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.

29. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 10 του ν.4071/2012, τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές των δημοτικών επιχειρήσεων

30. Για πρόσωπα που έχουν διορισθεί εκκαθαριστές και προβλέπεται ρητά από ειδική διάταξη νόμου ότι π.χ. δεν διώκονται ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για χρέη των φορέων αυτών (π.χ. άρθρο 33 ν.4673/2020 (και το προϊσχύον άρθρο 27 του ν. 4384/2016), άρθρο 109 ν. 3852/2010, όπως ισχύει κ.λπ.) δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, περί αλληλέγγυας ευθύνης.

31. Οι εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται μόνο για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου, και όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων.

32. Όσον αφορά στις φορολογίες κεφαλαίου ισχύουν τα εξής: [.....]

Ζ. Παραδείγματα [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της Α.1082/07-06-2021, ισχύουν τα εξής:

«Άρθρο 1 - Πεδίο εφαρμογής

Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) θεωρούνται καταρχήν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις ως άνω διατάξεις οφειλών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, εκτός αν στα πρόσωπα αυτά συντρέχει περίπτωση έλλειψης υπαιτιότητας, σύμφωνα με τις κατωτέρω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζονται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα.

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:

1. Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας που εμποδίζει το πρόσωπο που έχει τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ να επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του. Για την απόδειξη της αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση για κάθε έτος ευθύνης, βεβαίωση νοσηλείας από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο συνοδευόμενες από καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο.

2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ για τον εκκαθαριστή μόνο για οφειλές που δημιουργούνται κατά την περίοδο της θητείας του.

3. Αποδεδειγμένη, με βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρίας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών – υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα.

4. Ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος τελεσίδικη ή απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο.

5. Παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν έχει ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα ή αποδεδειγμένη μη αποδοχή του διορισμού, η οποία αποδεικνύεται με έγγραφο περί μη αποδοχής αυτής εφόσον έχει νομίμως επιδοθεί.

[.....]».

Επειδή, εν προκειμένω, από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2017 – 2019, στην εταιρεία «..... (ΥΠΟ ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ)» με ΑΦΜ, στην οποία ο προσφεύγων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ήταν και σύμφωνα με το καταχωρηθέν στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) με Κωδικό Αριθμό καταχώρησης του από 20/03/2015 Πρακτικό της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων και το από 23/03/2015 Πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της ως άνω Ανώνυμης Εταιρίας, η οποία μετά την ανάκληση της λειτουργίας της έχει τεθεί υπό εκκαθάριση (ΦΕΚ/τ' Β' /1259/31-03-2021).

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις από 21-12-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

Α) Δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθ. 22 και 23 του ν. 4172/2013 (όπως αναλυτικά παρατίθενται στην σχετική από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 25-56)

Β) Αποσβέσεις για τις οποίες καθώς δεν προσκομίστηκε το σχετικό μητρώο παγίων και τα τιμολόγια αγορών αυτών, ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση (όπως αναλυτικά αναφέρει η σχετική από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 25-56).

Γ) Για τις χρήσεις 2018 και 2019, η εταιρεία διενήργησε ενδοομιλικές συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκαν διαφορές και δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Δ) Χορήγηση δανείων προς εταιρία και λήψη δανείων από ιδιώτες για τα οποία η ελεγχόμενη δεν απέδωσε χαρτόσημο ως είχε υποχρέωση, καθώς σύμφωνα με το αρθρ. 15 παρ 1^α του ΚΝΤΧ τα δάνεια που συνάπτονται μεταξύ ΑΕ και οποιοδήποτε τρίτου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης για τα ελεγχόμενα έτη, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην εν λόγω εταιρεία με το αριθ. /14-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και καθώς εκείνη δεν ανταποκρίθηκε, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των σχετικών ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή στρέφεται κατά των προσβαλλόμενων πράξεων που έχουν επιβληθεί στην ανωτέρω εταιρεία και προβάλει τους εξής ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη η κρίση της φορολογικής αρχής περί μη παραγωγικών δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ελλείψει πλήρους, σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 του ν. 4308/2013 (Ε.Λ.Π.). Οι αποσβέσεις των παγίων προκύπτουν από το Προσάρτημα (μικρών επιχειρήσεων) του δημοσιευμένου Ισολογισμού στο Γ.Ε.ΜΗ., στο οποίο καταχωρούνται σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στις οποίες εμπεριέχεται «Πίνακας των ενσώματων και αύλων παγίων περιουσιακών στοιχείων» που περιλαμβάνει τις (λογιστικές) αποσβέσεις.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 56 Ν. 4987/2022 «Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών».
- Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου πλημμελής η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, εφαρμογή εσφαλμένης νομοθετικής διάταξης.
- Αμφισβητεί την υποχρέωσή τους καθώς η ευθύνη βαρύνει τον εκκαθαριστή.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

Α)ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου που εκδόθηκαν σε βάρος της εταιρείας «..... Α.Ε. (ΥΠΟ ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ)» με ΑΦΜ, αφενός όπως προκύπτει από το σώμα των εν λόγω πράξεων, ο προσφεύγων δεν αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο αφετέρου και σε κάθε περίπτωση σύμφωνα και με τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ περί αλληλέγγυας ευθύνης, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος αναφερόμενη τόσο σε λόγους συνυπευθυνότητας όσο και σε λόγους ουσίας επί του καταλογισμού του τέλους χαρτοσήμου **απαραδέκτως ασκείται από τον προσφεύγοντα .**

Β)ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων άρθρου 54 και 56 του ΚΦΔ σε βάρος της εταιρείας «..... Α.Ε. (ΥΠΟ ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ)» με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από το σώμα των εν λόγω πράξεων, ο προσφεύγων αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, ωστόσο σύμφωνα και με τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις, για τα αυτοτελή πρόστιμα δεν στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος αναφερόμενη σε λόγους συνυπευθυνότητας παραδεκτώς ασκείται και γίνεται αποδεκτή, ενώ ως προς το μέρος που η ενδικοφανή προσφυγή αφορά σε λόγους ουσίας επί του καταλογισμού των προστίμων **απαραδέκτως ασκείται από τον προσφεύγοντα.**

Γ)ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2017 -2019, δεδομένου ότι η εταιρεία έχει τεθεί υπό εκκαθάριση σύμφωνα με τα ως άνω αναφερθέντα, και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, και η εν λόγω προσφυγή για το μέρος που αφορά τις πράξεις αυτές παραδεκτώς ασκείται. Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος που αναφέρονται στον καταλογισμό των διαφορών φόρου εισοδήματος και στις διαπιστώσεις του ελέγχου, σχετικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2017 -2019, αναφέρεται ότι τους ίδιους ισχυρισμούς είχε προβάλλει και η εταιρεία «..... (ΥΠΟ ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ)» με ΑΦΜ, στην με αριθ. πρωτ./22-01-2024 υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή. Επί της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθ./2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε και επικυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2017 -2019. Συγκεκριμένα στην εν λόγω Απόφαση ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2017 -2019,αναφέρονται τα εξής:

«Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη

χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

ε) **πρόστιμα και ποινές**, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) **ο φόρος εισοδήματος**, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) **οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,**

ι) **οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,**

ια) **οι δαπάνες ψυχαγωγίας.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) **προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και**

ιγ) **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.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) **Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.**

ιε) **Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.**

ιστ) **Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», ορίζεται ότι:

«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, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, 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.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β ,...

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 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, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [.....]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [.....]

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

2. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [.....]

5. 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. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]

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 της παρ. 3 του άρθρου 18 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«3. Προσαρμογή αξιών

α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

α.4) Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ωστόσο, βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση.

α.5) Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται.

α.6) Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

α.7) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

α.8) Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της περ. στ) της παρ. 1 αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.

β) Απομείωση

β.1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

β.2) Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν: (i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του, (ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και (iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

β.3) Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.

β.4) Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.

β.5) Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

β.6) Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 24 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 24 - Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος

υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

....

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2017 - 2019 και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις από 21-12-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

Α) Δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθ. 22 και 23 του ν. 4172/2013 (όπως αναλυτικά παρατίθενται στην σχετική από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 25-56) και συνοψίζονται στις εξής:

- Δαπάνες για ασφάλιστρα, ενοίκια, καύσιμα, διόδια και συντήρηση Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων που δεν ανήκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία.
- Δαπάνες ενοικίου αυτοκινήτου που δεν προκύπτει ότι εξυπηρετούσε τους σκοπούς της επιχείρησης.
- Προσωπικές δαπάνες διευθύνοντος συμβούλου που δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης.
- Τέλη κυκλοφορίας Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων που δεν ανήκαν στην προσφεύγουσα.
- Φόρος επιτηδεύματος, ο οποίος δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Δαπάνες ασφάλισης χρηματοκιβωτίου για το οποίο δεν προσκομίστηκε το σχετικό τιμολόγιο αγοράς ούτε η σχετική καρτέλα παγίου που να το αναφέρει.
- Δαπάνες προβολής και διαφήμισης καθώς δεν αποδείχθηκε ότι έχει αποδοθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος διαφήμισης (2%) του αρθ. 9 του ν.2880/2021 και της ΠΟΛ 1113/2015, προκειμένου να αναγνωρισθούν.
- Δαπάνες ταξιδιών, εισιτηρίων, ξενοδοχείων, μικροεξόδων για τις οποίες δεν αποδείχθηκε ότι συνδέονται με την πραγματοποίηση των σκοπών της επιχείρησης.
- Δαπάνες αγοράς τροφίμων και ποτών για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να προκύπτει ότι έγιναν για το συμφέρον της επιχείρησης.
- Δαπάνες για πρόστιμα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

- Ελλείμματα ταμείου τα οποία δεν τεκμηριώθηκαν με τα απαραίτητα στοιχεία.

Β) Αποσβέσεις για τις οποίες καθώς δεν προσκομίστηκε το σχετικό μητρώο παγίων και τα τιμολόγια αγορών αυτών, ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση (όπως αναλυτικά αναφέρει η σχετική από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 25-56).

Γ) Ενδοομιλικές συναλλαγές σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα:

- Στο φορολογικό έτος 2018 είχε συναλλαγές με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, ποσού 54.831,40 €, (μικρότερες των 100.000,00 €) και με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, ποσού 167.362,60 € (μεγαλύτερες των 100.000,00 €). Στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΚΦΔ, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς το ποσό των 36.467,34 € για την προμήθεια συναλλάγματος, έσοδο το οποίο έλαβε από την εταιρεία «.....» αντί του ορθού ποσού 54.831,40 €, επίσης δεν προσκόμισε καθόλου στον έλεγχο μετά από πρόσκληση τον ΦΑΚΕΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ,

- Στο φορολογικό έτος 2019 είχε επίσης συναλλαγές με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, ποσού 138.140,86 € (μεγαλύτερες των 100.000,00 €), δεν υπέβαλε ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ και δεν προσκόμισε κατόπιν πρόσκλησης τον ΦΑΚΕΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.

Δ) Χορήγηση δανείων προς εταιρία και λήψη δανείων από ιδιώτες για τα οποία η ελεγχόμενη δεν απέδωσε χαρτόσημο ως είχε υποχρέωση, καθώς σύμφωνα με το αρθρ. 15 παρ 1^α του ΚΝΤΧ τα δάνεια που συνάπτονται μεταξύ ΑΕ και οποιοδήποτε τρίτου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης για τα ελεγχόμενα έτη, όπου για την χρήση 2017 η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ζημιές ποσού 139.422,23 €, ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε ζημιές ποσού 65.863,94 €, για την χρήση 2018 η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ζημιές ποσού 106.683,90 €, ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδη ποσού 63.441,48 € και για την χρήση 2019 η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ζημιές ποσού 75.120,99 €, ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδη ποσού 81.329,47 €.

Καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ./14-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, και τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων που της κοινοποιήθηκαν, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των σχετικών ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται την μη νόμιμη κρίση της φορολογικής αρχής περί μη παραγωγικών δαπανών κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ελλείπει πλήρους, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας στην οικεία έκθεση ελέγχου και επίσης ισχυρίζεται την εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 του ν. 4308/2013 (Ε.Λ.Π.) καθώς αναφέρει ότι οι αποσβέσεις των παγίων προκύπτουν από το Προσάρτημα (μικρών επιχειρήσεων) του δημοσιευμένου Ισολογισμού στο Γ.Ε.ΜΗ., στο οποίο καταχωρούνται σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στις οποίες εμπεριέχεται «Πίνακας των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων» που περιλαμβάνει τις (λογιστικές) αποσβέσεις.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

Α) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την παραγωγικότητα των δαπανών που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές και αμφισβητεί κατά γενικό και αόριστο τρόπο το πόρισμα του ελέγχου χωρίς ωστόσο από την πλευρά της να προσκομίζονται τόσο κατά τη διαδικασία του ελέγχου όσο και με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία που να προκύπτει ότι οι ως άνω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης, αφετέρου σημειώνεται ότι δεν τίθεται θέμα εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για την μη αναγνώριση της έκπτωσης δαπανών και εξόδων που δεν αφορούν το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Β) όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι αποσβέσεις προκύπτουν από τον «Πίνακα ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων» που περιλαμβάνει το Προσάρτημα του ισολογισμού της εκάστοτε χρήσης, όπως έχει δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ., σημειώνεται ότι η εν λόγω υποχρέωση της ανωτέρω πληροφόρησης είναι διακριτή και ξεχωριστή και δεν αντικαθιστά την υποχρέωση της προσφεύγουσας να τηρεί μητρώο παγίων από το οποίο προκύπτουν αναλυτικά ως αναφέρθηκε από τις προαναφερθείσες διατάξεις σημαντικές πληροφορίες μέσω της τήρησης αναλυτικής μερίδας, κάθε παγίου, (όπου παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι), βάσει των οποίων (πληροφοριών) ελέγχεται και η δυνατότητα έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς καταλογίσθηκαν οι διαφορές φόρων και οι παραβάσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου φορολογίας χαρτοσήμου, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται

οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, πλην των ανωτέρω αναφερομένων ως προς την επιβολή χαρτοσήμου ...».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **26-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** ως εξής:

A) Την μερική αποδοχή κατά το μέρος που αφορά στην αλληλέγγυα ευθύνη/συνυπευθυνότητα του προσφεύγοντος ως εξής :

- **απόρριψη ως απaráδεκτης** καθότι δεν αναγράφεται στις πράξεις και δεν υφίσταται συνυπευθυνότητα ως προς τις παρακάτω πράξεις:

- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2017

- **αποδοχή αυτής, καθότι δεν υφίσταται συνυπευθυνότητα** ως προς τις παρακάτω πράξεις:

- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2017

- **απόρριψη καθότι υφίσταται συνυπευθυνότητα** ως προς τις παρακάτω πράξεις:

- με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,
- με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,
- με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,

B) Την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά στον καταλογισμό των φόρων τελών και προστίμων ως εξής:

- **απόρριψη ως απaráδεκτης** ως προς τις παρακάτω πράξεις:

- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,

- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2017

- **απόρριψη** αυτής και την επικύρωση των παρακάτω πράξεων :

- με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,
- με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,
- με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, για την οποία για τον προσφεύγοντα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης του άρθρου 50 του ΚΦΔ :

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά Ζημιάς χρήσης	73.558,29
-----------------------	-----------

(ως η με αριθμό/21-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017)

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	18.398,03
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	9.199,02
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	27.597,05

(ως η με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018)

Φορολογικό έτος 2019

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	19.519,07
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	9.759,54
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	29.278,61

(ως η με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.