



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/11/2024

Αριθμός απόφασης:2445

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail :ded.thess@aade.gr

Url:www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α'58) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 25-06-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή: α) του

ΤΟΥ με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, με την ιδιότητα του πρώην διαχειριστή της μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας, της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΙΚΕ**» με **ΑΦΜ** και β) της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΙΚΕ**» με **ΑΦΜ**, κατά: α) των με αριθ. και .../16-04-2024 οριστικών

πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμων, φορολογικών ετών 2018 και 2019, αντίστοιχα και β) των με αριθ. και/16-04-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, αντίστοιχα, της Προϊστάμενης του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου Θεσσαλονίκης ((ΕΛ.ΚΕ.), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊστάμενης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-06-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής : α) του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, με την ιδιότητα του πρώην διαχειριστή της μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας, με την επωνυμία «..... **IKE**» με **ΑΦΜ** και β) της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «..... **IKE**» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «..... **IKE**», διαφορά φόρου 425.294,58€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 212.647,29€, ήτοι, συνολικό ποσό **637.941,87€**.

Με την αριθ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «..... **IKE**», διαφορά φόρου 747.421,51€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 373.710,76€, ήτοι, συνολικό ποσό **1.121.132,27€**.

Με την αριθ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «..... **IKE**», διαφορά φόρου 351.348,64€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ποσού 175.674,32€, ήτοι, συνολικό ποσό **527.022,96€**.

Με την αριθ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «..... **IKE**», διαφορά φόρου 197.470,36€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ποσού 98.735,18€, ήτοι, συνολικό ποσό **296.205,54€**.

Οι ανωτέρω πράξεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκαν σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», με ΑΦΜ, στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019 (φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 01/01/2019-31/12/2019), δυνάμει της με αριθμ. .../09-01-2024 σχετικής εντολής. Ειδικότερα, η ως άνω εταιρεία, έκανε έναρξη εργασιών την 23/01/2018 με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο βασικών φαρμακευτικών προϊόντων και φαρμακευτικών σκευασμάτων και δευτερεύουσες δραστηριότητες, το χονδρικό εμπόριο ,χειρουργικών, ορθοπεδικών οργάνων και παρόμοιων ειδών, με έδρα την οδό στη Θεσσαλονίκη. Σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του πληροφοριακού συστήματος taxis, εκπροσωπήθηκε από ενάρξεως της λειτουργίας της (23/01/2018) έως 17/01/2019 από τον με ΑΦΜ και από 18/01/2019 εκπροσωπείται πλέον από τον με ΑΦΜ

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε: α) το υπ' αριθμ. πρωτ. /28-11-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η ειδική έκθεση άρθρου 46 παρ. 5,6,7 του Ν. 4174/2013 και β) το υπ' αριθμ. πρωτ. .../26-1-2024 έγγραφο με συνημμένες τις πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, την έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (για επίδοση στους εκπροσώπους της ελεγχόμενης οντότητας) και τις υπ' αρ.,, .../2022 εκθέσεις κατάσχεσης με τα σχετικά κατασχεμένα έγγραφα.

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

1) κατά την χρήση 2018 εξέδωσε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της :

- Έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας που αναφέρουν αξίες και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς την εταιρία «.....ΙΚΕ», συνολικής καθαρής αξίας 1.626.059.00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 390.254.16 €

2) κατά την χρήση 2018 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της :

- Από την εταιρία «..... -ΑΦΜ» (9) εννιά εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.463.313,55€ πλέον ΦΠΑ 24% 351.195,25€ για υποτιθέμενες αγορές εμπορευμάτων (αναλώσιμων ιατρικών ειδών) που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%. - Δύο (2) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 148.755,84 € πλέον ΦΠΑ 24% 35.701,40€ από την επιχείρηση «..... ΕΠΕ - ΑΦΜ», που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

3) κατά την χρήση 2019 εξέδωσε :

- είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.382.408,85 € πλέον ΦΠΑ 6% 322.944,53€ προς την επιχείρηση «.....ΙΚΕ - ΑΦΜ» για υποτιθέμενες πωλήσεις φαρμακευτικών προϊόντων .

- Ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών) προς την εταιρία «.....

..ΙΚΕ - ΑΦΜ» που αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, συνολικής καθαρής αξίας 58.990,00 € πλέον ΦΠΑ 24% 14.157,60 ευρώ,

Από το σύνολο των είκοσι εννιά (29) ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση, καταχώρησε στα τηρούμενα αρχεία της και συμπεριέλαβε στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος μόνο δεκατρία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.327.196,25€ πλέον ΦΠΑ 6%.

Το 2° ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αξιοποιώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου και της έκθεσης εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αποδέχτηκε το πόρισμα αυτής, και προέβη στον επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων εισοδήματος και Φ.Π.Α. των οικείων ετών. Συγκεκριμένα, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, επαναπροσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης για το φορολογικό έτος 2018 στο ύψος των 1.626.059,00€, μη αναγνωρίζοντας για έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 22 ν. 4172/2013 τις δηλωθείσες στο Ε3 αγορές ως εικονικές, ενώ, για το φορολογικό έτος 2019, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης στο ποσό των 5.441.398,85 ευρώ κατόπιν άθροισης της συνολικής καθαρής αξίας όλων των εκδοθέντων από την ίδια εικονικών φορολογικών στοιχείων αναπροσαρμόζοντας τα οικονομικά αποτελέσματα στο ύψος των 5.441.398,85€ . Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος προέβη σε εκ νέου εκκαθάριση του Φ.Π.Α. των φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, προσθέτοντας αφενός στις φορολογητέες εκροές και το φόρο, τη συνολική καθαρή αξία όλων των εκδοθέντων, από την ελεγχόμενη οντότητα, εικονικών φορολογικών στοιχείων και το φόρο που αναλογεί, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 2859/2000 και αφετέρου, μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση όλες τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32§1β του ν. 2859/00.

Ακολούθως, η ως άνω φορολογική αρχή συνέταξε το με αριθμό .../13-3-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του Ν.4987/2022, το οποίο κοινοποίησε στην ελεγχόμενη στις 14-3-2024, μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., στο οποίο, τα συνυπεύθυνα πρόσωπα ανταποκρίθηκαν μέσα στην προβλεπόμενη, εκ του νόμου, προθεσμία, υποβάλλοντας τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΙΣ 2024 ΕΜΠ/3-4-2024, ΕΙΣ 2024 ΕΜΠ/3-4-2024 και ΕΙΣ 2024 ΕΜΠ/4-4-24 υπομνήματα αντίστοιχα. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς των ανωτέρω προσώπων, δε διαφοροποιήθηκε από τις αρχικές του διαπιστώσεις και εν συνεχεία συνέταξε τις από 16-04-2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εξέδωσε τις αντίστοιχες σχετικές πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής e κοινοποίηση στις 13/05/2024.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. Η εταιρεία «..... ΙΚΕ» δεν τέλεσε την παράβαση ούτε της έκδοσης, ούτε της λήψης εικονικών τιμολογίων και αυθαίρετα η φορολογική αρχή καταλόγισε τέτοια παράβαση και αποδέχθηκε χωρίς έλεγχο την πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα για το φορολογικό έτος 2018, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι οι ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και κατ'επέκταση το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εσφαλμένα έκριναν ότι η προσφεύγουσα εταιρεία α) εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την εταιρεία «.....ΙΚΕ» καθαρής αξίας 1.626.059,00€, β) έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία «.....», καθαρής αξίας 1.463.313,55€ και γ) ότι δεν καταχώρισε δύο (2) στοιχεία ληφθέντα από την οντότητα «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ.». Σε ότι αφορά στην τελευταία εταιρία, επικαλούνται ότι δεν έλαβε χώρα καμία συναλλαγή και ορθά δεν καταχωρήθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, καθώς δεν της παρασχέθηκαν υπηρεσίες διαφημίσεων, δεδομένου ότι δε δημιουργήθηκε ηλεκτρονική εφημερίδα. Για το φορολογικό έτος 2019, επικαλούνται ότι οι ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης εσφαλμένα έκριναν ότι εξέδωσε είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.382.408,85€ και ένα (1) εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στοιχείο προς την εταιρεία «..... ΙΚΕ» καθαρής αξίας 58.990,00€. Τόσο από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, όσο και από τα κατασχεθέντα παραστατικά της ΥΕΔΔΕ, αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη είναι πραγματικές ενώ ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου.
2. Έλλειψη αλληλέγγυας ευθύνης του διαχειριστή έναντι της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με οφειλές της εταιρείας «..... ΙΚΕ», με ΑΦΜ, για το χρονικό διάστημα από 18/01/2019 και εφεξής, κατά το οποίο δεν ήταν διαχειριστής της ως άνω εταιρείας.
3. Πλημμελής η αιτιολόγηση των πράξεων της φορολογικής αρχής. Παράνομη η επιβολή φόρων με τις προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, λόγω αόριστης έκθεσης ελέγχου σχετικά με τις παραβάσεις που αποδίδει στην εταιρεία «..... ΙΚΕ».
4. Σε κάθε περίπτωση κατά το χρόνο πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, με τις οποίες είχαν εκδοθεί τα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία, τελούσαν σε καλή πίστη.
5. Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έλεγχο, προκειμένου να διαπιστώσει αν τελέστηκε η αποδιδόμενη παράβαση στην εταιρεία «..... ΙΚΕ» και επομένως εσφαλμένα στηρίχθηκε μόνο στην πληροφοριακή έκθεση ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν.
6. Παραβίαση του δικαιώματος τους σε ακρόαση.
7. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης, ενώ στην υπό κρίση περίπτωση μη σύννομα αντιστρέφει το βάρος της απόδειξης στην προσφεύγουσα εταιρεία.

8. Παραβιάζονται οι θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του καλόπιστου διοικούμενου από τη φορολογική αρχή, τόσο από τον τρόπο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου, όσο και από την αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

Εν προκειμένω ως προς την 2^η προσφεύγουσα, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή δεν φέρει στο σώμα της την αναφορά της νόμιμης εκπροσώπησής της και δεν υπογράφεται από τον σημερινό νόμιμο διαχειριστή της, ως εκ τούτου απορρίπτεται ως προς αυτήν ως απαράδεκτη.

Ως προς τον πρώτο προσφεύγοντα :

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 - η οποία αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201) - «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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2128/2020 με θέμα «Άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα ορίζεται ότι: « 2. Με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι «... με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων ... η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.) νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής».

3. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων δύνανται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Δ.Φ. ενδικοφανή προσφυγή κατά οποιασδήποτε πράξης ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας από τη Φορολογική Διοίκηση (πράξη ρητή ή σιωπηρή, που εκδίδεται ή συντελείται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.). Τα ως άνω προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής.»

Επειδή, έχει κριθεί με την 2816/2020 Απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμ. 7μ.) ότι με την προσφυγή που οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι ασκούν κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου, στη διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση του οποίου είναι εντεταλμένοι, μπορούν να προβάλλονται αφενός μεν λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η συνδρομή των κατά νόμον προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους, αφετέρου δε λόγοι, αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου, όπως είναι κατεξοχήν οι λόγοι περί παραγραφής των σχετικών φορολογικών αξιώσεων.

Επειδή, ο ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), πρώην κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, στο άρθρο 50 (Αλληλέγγυα ευθύνη), όπως ίσχυε για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 (ήτοι, πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34 του νόμου 4646/2019, όριζε ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου, τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το Φ.Π.Α. 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.»

Το ίδιο ως άνω άρθρο μετά την τροποποίηση του με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, όριζε, για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, ότι : «1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

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

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

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

Η παράγραφος 1 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019). Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου, οι διατάξεις της παραγράφου 1, όπως αντικαθίστανται, ισχύουν από τη δημοσίευση του ν. 4646/2019, ήτοι από 12/12/2019 και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του ν. 4646/2019 σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της

περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου 50, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα.

Επειδή, περαιτέρω, στην **Ε 2173/30-10-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα "Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζονται τα εξής :

«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 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 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:

Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

.....

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

.....

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 ιδιότητάς 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 11 ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα :

- 1) Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» είναι ενεργή και δεν έχει λυθεί μέχρι σήμερα, όπως προκύπτει από την σχετική εφαρμογή του Γ.Ε.ΜΗ. Σημειώνεται ότι η εν λόγω εταιρεία τελεί σε αναστολή καταχώρισης από 13/09/2023, λόγω μη εμπρόθεσμης δημοσίευσης στο ΓΕΜΗ των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων έτους 2021.
- 2) Για το χρονικό διάστημα από 23/01/2018 έως 17/01/2019 διαχειριστής της ως άνω εταιρείας διετέλεσε ο με ΑΦΜ και για το χρονικό διάστημα από 18/01/2019 και εφεξής, μοναδικός διαχειριστής ορίστηκε ο με ΑΦΜ
- 3) Οι προσβαλλόμενες οφειλές προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου, οι οποίες βεβαιώθηκαν μετά τις 12-12-2019 και ανάγονται στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και δεν έχουν υπαχθεί σε καμία ρύθμιση.
- 4) Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την απαλλαγή του από τις επίδικες οφειλές της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, που ανάγονται στο χρονικό διάστημα από 18/01/2019 και εφεξής, κατά το οποίο δεν είχε την ιδιότητα του διαχειριστή και δεν ήταν αλληλέγγυα συνυπεύθυνος με το νομικό πρόσωπο.

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της μη αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερης διάταξης, αλλά και σε συνδυασμό με την υπ.αρ. Ε 2173/30.10.2020 εγκύκλιο του Διοικητή ΑΑΔΕ, οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, εφαρμόζονται αναδρομικά, τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Αναφορικά με τη σχετική υπ.αρ. .../16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, οφειλές που προέκυψαν κατόπιν φορολογικού ελέγχου, και μολονότι δεν τον κατονομάζει ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 37 περ.θ' του Ν. 4987/2022, του κοινοποιήθηκε όμως στις 13/05/2024 με την ηλεκτρονική κοινοποίηση και, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του taxis, έχει οριστεί από τη φορολογική αρχή ως συνυπεύθυνος στην οφειλή της ανωτέρω εταιρίας ύψους 296.205,54€, ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζονται αναδρομικά, τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλιές οφειλές, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τον προσφεύγοντα, καθότι δε συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 50 του ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα η προϋπόθεση της ιδιότητας του ως διαχειριστή του εν λόγω νομικού προσώπου, την οποία είχε από 23/01/2018 έως 17/01/2019. Επιπλέον κατά το χρονικό

από 01/01/2019-17/01/2019, για το οποίο διετέλεσε διαχειριστής της ως άνω εταιρείας, αφενός δεν έχουν ληφθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία και αφετέρου, τα εκδοθέντα με αύξουσα αρίθμηση ../4-1-2019, ../4-1-2019, ../8-1-2019, ../9-1-2019, ../11-1-2019 και ../14/01/2019 εικονικά φορολογικά στοιχεία, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ΦΠΑ (σελ. 22), έχουν περιληφθεί στις φορολογητέες εκροές της φορολογικής περιόδου του 1^{ου} μήνα του έτους 2019, οπότε οι διαφορές που καταλογίστηκαν με την αριθ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, αφορούν σε οφειλές που δημιουργήθηκαν μετά τις 17/01/2019, ήτοι, χρονικό διάστημα κατά το οποίο δεν είχε την ιδιότητα του διαχειριστή. Συνεπώς, εφόσον δε φέρει μία από τις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 ιδιότητες, δε θεμελιώνεται η αλληλέγγυα ευθύνη του, ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός περί έλλειψης συνυπευθυνότητας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, αναφορικά με τη σχετική υπ.αρ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, οφειλές που προέκυψαν κατόπιν φορολογικού ελέγχου, δεν κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 37 περ.θ' του Ν. 4987/2022, ούτε, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του taxis, έχει οριστεί από τη φορολογική αρχή ως συνυπεύθυνος στην οφειλή της ανωτέρω εταιρίας ύψους 1.121.132,27€. Επιπλέον κατά το χρονικό από 01/01/2019-17/01/2019, για το οποίο διετέλεσε διαχειριστής της ως άνω εταιρείας, αφενός δεν έχουν ληφθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία και αφετέρου, τα εκδοθέντα με αύξουσα αρίθμηση ../4-1-2019, ../4-1-2019, ../8-1-2019, ../9-1-2019, ../11-1-2019 και ../14/01/2019 εικονικά φορολογικά στοιχεία, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση εισοδήματος (σελ. 25) έχουν περιληφθεί στα φορολογητέα κέρδη της δήλωσης του φορολογικού έτους 2019, οπότε οι διαφορές που καταλογίστηκαν με την αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, αφορούν σε οφειλές που δημιουργήθηκαν μετά τις 17/01/2019, ήτοι, χρονικό διάστημα κατά το οποίο δεν είχε την ιδιότητα του διαχειριστή. Συνεπώς, εφόσον δε φέρει μία από τις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 ιδιότητες, δε θεμελιώνεται η αλληλέγγυα ευθύνη του, ως εκ τούτου ως προς την πράξη αυτή η εν λόγω προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Αναφορικά με το εισόδημα και τη σχετική υπ.αρ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δεν υφίσταται, κατά τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34 ν 4646/2019 και σε συνδυασμό με την ως άνω Ε 2173/30.10.2020 εγκύκλιο του Διοικητή ΑΑΔΕ, αλληλέγγυα ευθύνη για τον προσφεύγοντα, πρώην διαχειριστή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», με ΑΦΜ, καθότι, πρόκειται για νομικό πρόσωπο που δεν έχει λυθεί και για οφειλές που αφορούν σε φόρο εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022, όπως τα ποσά αυτά προέκυψαν κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου και έχουν βεβαιωθεί μετά τη δημοσίευση του ν 4646/2019 (12/12/2019), ήτοι, αφορούν σε παλιές οφειλές.

Κατόπιν των ανωτέρω θα εξεταστούν οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του ως προς την ουσία της υπόθεσης μόνο για το ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 23/01/2018-31/12/2018.

Ως προς τους με α/α 1,3,4,5, και 7 ισχυρισμούς – Μη τέλεση της παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων- πλημμελής αιτιολόγηση των πράξεων της φορολογικής αρχής- αόριστη έκθεση ελέγχου- καλή πίστη- η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έλεγχο και εσφαλμένα στηρίχθηκε μόνο στην πληροφοριακή έκθεση ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης- μη σύνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης από τη φορολογική αρχή- παραβίαση θεμελιωδών αρχών σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, κράτους δικαίου, χρηστής διοίκησης και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή ο πρώην Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α'206/04-11-2022), προέβλεπε στο **άρθρο 23** ότι : «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 και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.», στο **άρθρο 28**, ότι : «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...», στο **άρθρο 64**, ότι : «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 του φόρου» και στο **άρθρο 65**, 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». Περαιτέρω, ο ίδιος ως άνω Κώδικας προέβλεπε στο **άρθρο 66**, ότι : «....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα

φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας...», στο **άρθρο 3** ότι : «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. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.» και στο **άρθρο 5**, ότι : «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..... 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.»

Επειδή ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000 ΦΕΚ Α΄248/7-11-2000), στο **άρθρο 2** ορίζει 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,..», στο **άρθρο 3** ότι : « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατα τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης,

τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β).....». Επιπλέον, στο **άρθρο 30** του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν [...]» και στο **άρθρο 32** ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: [...] 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 [...]

Επειδή, ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (**v.2690/1999** ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999) ορίζει στο **άρθρο 17**, 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, περαιτέρω, ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (**v.2717/1999** ΦΕΚ Α' 97/17-05-1999) ορίζει στο **άρθρο 171**, ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 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.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, περαιτέρω, κατά την πάγια νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, όπως έχει κριθεί κριθεί, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή περαιτέρω, με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την 25/01/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 16/04/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία :

- Δεν άσκησε ουδέποτε την δραστηριότητα της εμπορίας φαρμακευτικών και παραφαρμακευτικών προϊόντων, καθώς δε διέθετε την απαραίτητη άδεια από τον Ε.Ο.Φ. για την άσκηση του συγκεκριμένου αντικειμένου(σχετ. έγγραφο με αρ. πρωτ. /21-9-2021 και εισερ. Αρ. πρωτ. /5-10-2021) .
- Δεν είχε την κατάλληλη υποδομή για την αποθήκευση του όγκου των εμπορευμάτων που υποτίθεται ότι αγόρασε, καθώς η έδρα ήταν ένα κατάστημα εμβαδού 36,70τ.μ.. Επιπλέον έχει διακόψει ουσιαστικά την όποια δραστηριότητά της από την 31/08/2019, καθώς την ημερομηνία αυτή το κατάστημα που δηλώθηκε ως έδρα μισθώθηκε σε τρίτη επιχείρηση και η ίδια δεν μετέφερε την έδρα της σε άλλο χώρο.
- Δεν απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από τις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικών ετών 2018-2019.
- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα
- Ως μοναδικό προμηθευτή φαρμακευτικών και ιατροφαρμακευτικών προϊόντων δήλωσε την επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» κατά την χρήση 2018 τα παραστατικά του οποίου κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Επιπλέον με βάση τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας που προσκομίστηκαν προέκυψε ότι κατά την χρήση 2018:

- Καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης τα φορολογικά στοιχεία που αυτή έλαβε από τον – καθαρής αξίας 1.463.313,55€ - όπως προκύπτει από το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 20-01-01-0087 Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού με ΦΠΑ 24% καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 50-00-00-0005 - Προμηθευτές - (1.814.508,80€).
- Συμπεριλήφθηκαν οι συναλλαγές αυτές στις υποβληθείσες μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ στον πίνακα των φορολογητέων εισροών (κωδικό 361)
- Συμπεριλήφθηκαν οι συναλλαγές αυτές και στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές δηλώσεις προμηθευτών
- Υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία δηλώθηκε ως σύνολο αγορών το ποσό των 1.463.313,55€ ακριβώς δηλαδή το σύνολο της καθαρής αξίας των υπό κρίση παραστατικών.
- Ως εξοφλήσεις των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων προσκομίστηκαν εβδομήντα οκτώ αποδείξεις πληρωμής και ισάριθμες συναλλαγματικές συνολικού ποσού 1.814.508,80€ .
- Οι συναλλαγματικές αυτές δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής, όπως προβλέπεται από το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ 1216/2014 .
- Οι συναλλαγματικές αυτές εκδόθηκαν με ημερομηνία λήξης από την 02/05/2018 έως 28/01/2019, δηλαδή φέρονται να εξοφλούνται σε χρονικό διάστημα που ο έχει αποβιώσει .

Ως προς την εκδότρια ατομική επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» .

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, διενήργησε προγενέστερα έλεγχο στην επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» για το χρονικό διάστημα από τις 17/05/2016 έως και τις 31/12/2017, από τον οποίο προέκυψε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που αυτή εξέδωσε προς την εταιρεία «..... ΙΚΕ» κρίθηκαν ως εικονικά με την έννοια ότι αυτά εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συντάχθηκε δε η με αριθμό υπόθεσης /2019 έκθεση ελέγχου. Στη μακροσκελέστατη έκθεση ελέγχου του ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αναφέρεται ότι η ατομική επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» από την έναρξη εργασιών της στις 01-03-2012 έως και τις 31-12-2017 είχε έδρα και υποκαταστήματα τα οποία ήταν αποκλειστικά υγειονομικού ενδιαφέροντος (καφετέριες , μπαρ) με εξαίρεση μόνο ένα υποκατάστημα (γραφείο) επί της οδού με έναρξη εργασιών στις 17/5/2016 και με δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο φαρμάκων και φαρμακευτικών προϊόντων – η οποία διεκόπη στις 09-11-2017 - χωρίς ωστόσο να διαθέτει την απαραίτητη άδεια από τον Ε.Ο.Φ. για την άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας.

Επίσης στο πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης αναφέρεται ότι : «οι τραπεζικοί λογαριασμοί του δεν παρουσιάζουν καμία κίνηση. Το γεγονός αυτό συνεπάγεται ότι δεν αποπληρώθηκαν τα παραστατικά που εξέδωσε ο ούτε με χρηματικό έμβασμα, ούτε με έκδοση επιταγής από τους φερόμενους ως πελάτες του .

Αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι η ατομική επιχείρηση του (αποκλειστικό προμηθευτή της προσφεύγουσας εταιρείας) δεν διέθετε ούτε τις απαιτούμενες εγκαταστάσεις, ούτε τα μεταφορικά

μέσα, ούτε τις απαιτούμενες άδειες για την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών και το κυριότερο δεν πραγματοποιήσε ποτέ αγορές φαρμακευτικών προϊόντων ή παραφαρμακευτικών προϊόντων από το εσωτερικό της χώρας ή από τρίτες χώρες (κοινοτικές ή μη) . Κατά συνέπεια η δήλωση του συγκεκριμένου αντικειμένου στο υποκατάστημα έγινε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών τιμολογίων με τα συγκεκριμένα είδη εμπορευμάτων .

Επιπλέον κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο απεβίωσε στις 15-02-2018 (σχετικό συνημμένο έγγραφο αντίγραφο της από 16-02-2018 ληξιαρχικής πράξης θανάτου).

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ελήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν από αυτήν με σκοπό την εμφάνιση αγοράς εμπορευμάτων προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στις μετέπειτα «συναλλαγές» της.

Ως προς την εκδότρια ΕΤΑΙΡΕΙΑ «..... ΕΠΕ – ΑΦΜ»

Ο έλεγχος κατά την αυτοψία στην έδρα της επιχείρησης « ΕΠΕ με Α.Φ.Μ.:», διαπίστωσε ότι :

- Η εκδότρια είχε πάψει να δραστηριοποιείται στην έδρα της πολύ πριν την έκδοση των υπό κρίση παραστατικών και η ηλεκτρονική εφημερίδα δεν δημιουργήθηκε ποτέ, συνεπώς η εκδότρια δεν είχε την δυνατότητα να παράσχει και δεν παρείχε καμία υπηρεσία προς την λήπτρια επιχείρησηΙΚΕ με Α.Φ.Μ.:
- Το συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ των δύο επιχειρήσεων σύμφωνα με όσα ρητά αναφέρει στο υπόμνημά του, ο λογιστής και των δύο επιχειρήσεων (Α.Φ.Μ.:), δεν ίσχυσε ποτέ.
- Δεν πραγματοποιήθηκε καμία πληρωμή από την λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δηλαδή τα υπό κρίση παραστατικά παραμένουν ανεξόφλητα μέχρι σήμερα.
- Παρά το γεγονός ότι δεν παρασχέθηκε καμία υπηρεσία, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ούτε ακυρώθηκαν, ούτε εκδόθηκαν πιστωτικά τιμολόγια, όπως προκύπτει από τις Μ.Υ.Φ., αλλά και σύμφωνα με τα όσα αναφέρει στο υπόμνημά του ο λογιστής και των δύο επιχειρήσεων.
- Ο λογιστής υπέβαλλε στις 15-02-2022 για την λήπτρια (προσφεύγουσα) εταιρεία τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, μειώνοντας το ποσό των αγορών εμπορευμάτων χρήσης και τις φορολογητέες εισροές αντίστοιχα, κατά το ποσό της αξίας των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την ελεγχόμενη επιχείρηση (καθαρή συνολική αξία των δύο φορολογικών στοιχείων 148.755,84 € πλέον ΦΠΑ 35.701,40 ευρώ).

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος κατέληξε στο ασφαλές συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε από την εταιρία ΕΠΕ κατά την χρήση 2018 και καταχώρησε στα τηρούμενα αρχεία της, δύο (2) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 184.457,24€ (καθαρή συνολική αξία των δύο φορολογικών στοιχείων 148.755,84 € πλέον ΦΠΑ 35.701,40 ευρώ) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Σημειώνεται ότι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία δεν περιλαμβάνεται στις διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ των

προσβαλλόμενων πράξεων του έτους 2018, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, μειώνοντας το ποσό των αγορών εμπορευμάτων χρήσης και τις φορολογητέες εισροές αντίστοιχα.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση «..... ΙΚΕ.» με ΑΦΜ, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (η δηλωθείσα έδρα σύμφωνα με τους εκμισθωτές ήταν μόνιμα κλειστή, δε διέθετε σύνδεση για ηλεκτρικό ρεύμα ή άλλες εταιρίες κοινής ωφελείας, δε απασχόλησε προσωπικό, δε διέθετε μεταφορικά μέσα), αλλά ούτε και διέθετε αποθέματα εμπορευμάτων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ώστε να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Συνεπώς από το σύνολο των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης και τα οποία διαβιβάστηκαν στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα η τεκμηρίωση του πορίσματος περί εικονικότητας των συναλλαγών, συμπέρασμα που αποδέχτηκε πλήρως και το 2^ο ΕΛ.ΚΕ.Θεσσαλονίκης.

Επειδή, κατ'εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων (άρθρο 30 και 32 του ν. 2859/2000), δε δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι εν προκειμένω υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας και ότι η φορολογική αρχή αποδέχτηκε το έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, χωρίς να ελέγξει τα στοιχεία και να τα διασταυρώσει με τα πραγματικά στοιχεία της υπό κρίση υπόθεσης επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αξιοποίησε τις πληροφορίες που ήρθαν σε γνώση του με το υπ' αριθ.πρωτ. /12.10.2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, στο οποίο επισυνάπτεται η έκθεση μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ που συντάχθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, για την προσφεύγουσα εταιρεία. Οι εκθέσεις αυτές αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και συμπληρώνουν νόμιμα την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων κατά τα ως άνω νομολογιακά κριθέντα. Εξάλλου απόσπασμα της έκθεσης ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ενσωματώνεται σε αυτές, προκειμένου να στοιχειοθετήσει την άποψη του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών. Ουσιαστικά δηλαδή ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης συντάσσεται με το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και δεν αποδέχεται τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας που διατυπώθηκαν στο υπόμνημά της, καθώς θεωρεί ότι οι

ελεγκτικές επαληθεύσεις και οι διαπιστώσεις που έγιναν από την υπηρεσία αυτή αποδεικνύουν πλήρως τις θέσεις της. Νόμιμα επομένως συμπληρώνεται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, τα όσα δε περί του αντιθέτου προβάλλει η προσφεύγουσα θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί συνδρομής στο πρόσωπό του, της «καλής πίστης» κατά το χρόνο πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι από το σύνολο των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ειδικότερα εν προκειμένω, οι κρινόμενες συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές ως προς το σύνολό τους. Συνεπώς, δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/04/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη με αριθ./16-04-2024 πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφευγόντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), ορίζεται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».*

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, κατά τα αναφερόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, στις 14/03/2024 επιδόθηκε-κοινοποιήθηκε νόμιμα μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής e-κοινοποίηση στον προσφεύγοντα το με αριθ. ../13-03-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση και οι συνημμένοι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρων, με τα οποία δόθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών για την υποβολή των απόψεων του σχετικά με τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν. Ανταποκρινόμενος στο ως άνω σημείωμα, ο προσφεύγων υπέβαλε, σχετικό υπόμνημα, το οποίο αφού αξιολογήθηκε από τον έλεγχο, δεν έγινε δεκτό. Αναφορικά, δε, με την επικαλούμενη μη τήρηση του τύπου από την πλευρά της Διοίκησης, ως προς την ικανοποίηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης λόγω μη κοινοποίησης των Εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, σημειώνεται ότι ο συγκεκριμένος ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις 30-01-2024 (ήτοι προγενέστερα της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων) κοινοποιήθηκε η από 25/01/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014, ως εκ τούτου ο προσφεύγων έλαβε πλήρη γνώση των επίμαχων παραβάσεων. Σε κάθε περίπτωση αδιαμφισβήτητα, έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση της προσφεύγουσας, διαμέσου του με αριθμό ../13-3-2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α., στο οποίο μάλιστα ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας τις απόψεις του και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος

Συνεπώς τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης της σε ακρόαση και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό περί παραβίασης των αρχών σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

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, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, άλλωστε η ενεργοποίηση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, ως έκφανση της θεμελιώδους αρχής της χρηστής (φορολογικής) Διοίκησης στο πλαίσιο του κράτους δικαίου, προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, θετική ενέργεια αρμόδιου οργάνου της Διοίκησης (πρβλ. ΣτΕ 2582/2015, 2674/2013, 608/2004), όπως είναι εγκύκλιος ή έκθεση ελέγχου, με την οποία υποδεικνύεται ρητώς στους φορολογούμενους ορισμένη συμπεριφορά ως

σύμφωνη με τις διατάξεις του νόμου (πρβλ. ΣτΕ 608/2004., 545/2000). Με τη θέσπιση των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 22 του ν. 4172/2013, των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, οι φορολογούμενοι πλέον γνωρίζουν εκ των προτέρων τις ακριβείς συνέπειες σε περιπτώσεις εικονικών συναλλαγών, αφού επιβάλλονται για όμοιες περιπτώσεις ίδιες κυρώσεις, γεγονός που οδηγεί στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής αρχής και των πολιτών. Συνεπώς, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

A) Τη μερική αποδοχή της από 25-06-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής: **του ΤΟΥ με ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

α) την αποδοχή αυτής, ως προς τη μη ύπαρξη αλληλέγγυας ευθύνης του, αναφορικά με τον ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης

β) την απόρριψη αυτής ως απαράδεκτης, κατά το μέρος που ζητείται απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη στη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,

γ) την απόρριψη αυτής, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της με αριθμ. .../16-04-2024 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 23/01/2018-31/12/2018,

δ) την απόρριψη αυτής, ως απαράδεκτης, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 και της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης, ως μη αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο για τις πράξεις αυτές και

B) Την απόρριψη της από 25-06-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «..... **IKE**» με **ΑΦΜ**, ως απαράδεκτης, λόγω άσκησης αυτής από πρόσωπο που δεν έχει δυνατότητα νόμιμης εκπροσώπησης της εταιρείας κατά το χρόνο άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.