



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/02/2025

Αριθμός απόφασης: 298

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την 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 **23/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Αττικής, επί της οδού, αρ....., κατά των κάτωθι πράξεων που αφορούν την εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.:

α) με αριθμό/23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) με αριθμό/23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

γ) με αριθμό/23-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./23-10-2024 ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 με αριθμό/23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 408.222,71€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 204.111,36€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **612.334,07€**.

Με την με αριθμό/23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 323.123,62€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 161.561,82€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **484.685,44€**.

Με την με αριθμό/23-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. πρόστιμο ύψους **1.000,00€** (500x2 λόγω υποτροπής) επειδή δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό πρωτ./10-07-2024 έγγραφη πρόσκληση αρ. 14 ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για παροχή των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), φορολογικού έτους 2018, εντός της ταχθείσας προθεσμίας από την κοινοποίησή της, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ, κατά παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται σε αυτό.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 23/09/2024 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σε εκτέλεση της με αριθμό/20-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, για την εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., για το φορολογικό έτος 2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ή άλλως την τροποποίησή τους και την αναγνώριση της απουσίας

αλληλέγγυας ευθύνης του για την καταβολή των καταλογισθέντων ποσών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η ελεγκτική διαδικασία που έλαβε χώρα σε βάρος της εταιρείας ήταν παντελώς ανυπόστατη, και κατά συνέπεια άκυρη, λόγω αθεράπευτης νομικής πλημμέλειας, δεδομένου ότι τόσο η έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου όσο και η κοινοποίηση των οικείων προσκλήσεων για τη χορήγηση των λογιστικών αρχείων και στοιχείων της εταιρείας, έλαβαν χώρα πριν την αναβίωσή της στο ΓΕΜΗ, με πρωτοβουλία του 2ου ΕΛΚΕ, με αποτέλεσμα η σχετική ελεγκτική διαδικασία, στο σύνολό της, να έχει λάβει χώρα σε βάρος ανύπαρκτου, κατά τον χρόνο διενέργειάς της, νομικού προσώπου, λόγω λύσης, περάτωσης και διαγραφής από το ΓΕΜΗ της εταιρείας «.....».

2. Μη νόμιμη κοινοποίηση των σχετικών προσκλήσεων για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, καθώς και του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και δη σε πρόσωπα τα οποία δεν δεσμεύουν την εταιρεία – Η φερόμενη ως διορισθείσα προσωρινή διοίκηση είχε περιορισμένες εξουσίες και δη μόνο για συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε το έτος 2020 και βεβαίως ποτέ δεν ανέλαβε τα καθήκοντά της όσον αφορά στην εκπροσώπηση της εταιρείας κατά τον επίμαχο φορολογικό έλεγχο, αλλά ρητά δήλωσε ότι αποποιείται κάθε σχετική αρμοδιότητα.

3. Έλλειψη αλληλέγγυας ευθύνης του για όλα τα χρέη προερχόμενα από τις ένδικες καταλογιστικές πράξεις.

4. Πρόδηλη αοριστία των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ όσον αφορά την τεκμηρίωση της παραβάσεως της φερόμενης αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.

5. Μη απόδειξη της εικονικότητας από τη φέρουσα το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογική Αρχή – Πλήρης πραγματοποίηση των οικείων συναλλαγών της εταιρείας.

6. Εσφαλμένη διενέργεια εμμέσων τεχνικών ελέγχου και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 28 του Κ.Φ.Ε..

- Συγκεκριμένα για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτές δαπάνες της εταιρείας μας λόγω δήθεν μη προσκόμισης στοιχείων τρίτων προμηθευτών καθώς η μη προσκόμιση των στοιχείων αυτών επιδρούσε μόνο στους ίδιους και όχι στην εταιρεία η οποία είχε πλήρες δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον προέκυπτε η τέλεση των οικείων συναλλαγών από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που ο ίδιος ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του και εκτίμησε, η δε φορολογική Αρχή δεν αμφισβήτησε την παραγωγικότητα των δαπανών ούτε επικαλέστηκε την ύπαρξη εικονικών συναλλαγών. Επίσης εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτές και οι δαπάνες μισθοδοσίας και ενοικίων.

- Ως προς τον ΦΠΑ: Μη νόμιμη έκπτωση του φόρου εισροών που βάρυνε τις αγορές αγαθών / υπηρεσιών, για τις οποίες, δήθεν, δεν προσκομίστηκαν τα οικεία τιμολόγια, καθώς ανεξαρτήτως της μη κατοχής πρωτοτύπου τιμολογίου, εν προκειμένω η καταβολή των επίμαχων δαπανών και του ΦΠΑ προέκυπτε σαφώς από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που και ο ίδιος ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του και εκτίμησε.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό/20-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την εταιρία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα «.....», έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατόπιν των υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/06-10-2023 και/30-05-2024 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ, Πληροφοριακών Δελτίων που

αφορούν την ως άνω επιχείρηση, σύμφωνα με τα οποία στη χρήση 2018 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή. Ειδικότερα,

- Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/06-10-2023 Πληροφοριακό Δελτίο από έλεγχο-έρευνα που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, με κύρια δραστηριότητα «.....», με έδρα ΑΘΗΝΑ, διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των αρ.1, 2, 8 του Ν.4308/14, των αρ. 55Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την «.....», με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, είναι και η οντότητα «.....», με ΑΦΜ η οποία έλαβε στη χρήση 2018, εικονικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, από την μη συναλλακτικά ικανή για τη συναλλαγή οντότητα «.....» με ΑΦΜ, ως ακολούθως:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α.	Φορολογικό έτος
19	114.550€	27.492€	2018

- Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ/30-05-2024 Πληροφοριακό Δελτίο από μερικό έλεγχο που διενήργησε το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ στην οντότητα» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω οντότητα είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την «.....» με ΑΦΜ είναι και η οντότητα «.....», με ΑΦΜ, η οποία έλαβε στη χρήση 2018, εικονικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής ως ακολούθως:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φορολογικό έτος
21	415.507,67€	2018

Κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε ότι έχει πραγματοποιήσει παύση εργασιών στις 21/02/2020 και ότι τη διαχείριση άσκησαν τα παρακάτω πρόσωπα:

Συσχετιζόμενο Α.Φ.Μ.	Ονοματεπώνυμο / Επωνυμία	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης	Κατηγορία	Είδος
.....		21/12/2015	08/08/2018	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	
.....		08/08/2018	21/02/2020	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	
.....		17/02/2020	21/02/2020	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	

Ο , απεβίωσε στις 23-07-2020, όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ/14-09-2022 Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας έγγραφο του Μονομελούς Πρωτοδικείου που αφορά το διορισμό προσωρινής διοίκησης κατόπιν αιτήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Με το ανωτέρω σχετικό έγγραφο διορίζεται ως της ελεγχόμενης ο με Α.Φ.Μ., κάτοικος, Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ Τ.Κ.

Από τον έλεγχο δεν κατέστη δυνατόν να πραγματοποιηθεί καμία ελεγκτική επαλήθευση μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων με τις υποβληθείσες Δηλώσεις, ούτε και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1124/2015, καθώς τα λογιστικά αρχεία & φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετικές προσκλήσεις προς την επιχείρηση και προς τους εμπλεκόμενους και το φορολογητέο εισόδημα της «.....», Α.Φ.Μ., για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίστηκε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Για τη χρήση 2018 υφίστανται τα παρακάτω δεδομένα από τις καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (ΜΥΦ):

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ - ΕΣΟΔΑ		ΠΛΗΘΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΦΠΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
Η ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ	2.788.224,80	22.083	646.429,00
ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ	2.740.763,19	21.592	635.034,81
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΑΓΟΡΕΣ - ΔΑΠΑΝΕΣ		ΠΛΗΘΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ - ΔΑΠΑΝΩΝ
Η ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ	2.546.316,00	5.928	606.380,57
ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ	2.453.902,50	5.881	584.195,11
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ			ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ
Η ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ	22.839,01		5.481,73

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω Καταστάσεις φορολογικών στοιχείων Πελατών Προμηθευτών και το γεγονός ότι αυτές διαφέρουν και υπερβαίνουν κατά 47.461,61€, από τα δεδομένα των αντισυμβαλλομένων τρίτων επιχειρήσεων που δήλωσαν την ελεγχόμενη ως προμηθευτή τους, αποδέχτηκε τις συναλλαγές αυτές ως πραγματικές πλην αυτών που αναφέρονται ως εικονικές στα υφιστάμενα Δελτία Πληροφοριών, για τις οποίες καθίσταται μη φορολογικά επιτρεπτή η έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και ο αναλογούν σε αυτά Φ.Π.Α..

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη από τις παραπάνω Καταστάσεις φορολογικών στοιχείων Προμηθευτών, επέλεξε τους Προμηθευτές με τις μεγαλύτερες αξίες συναλλαγών, και τους απέστειλε Αίτημα σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4987/2022 νυν ν. 5104/2024 ηλεκτρονικά στην Δ/νση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) που έχουν δηλώσει στο taxisnet, αλλά και με συστημένη επιστολή, με το οποίο ζητούσε να του αποστείλουν εντός 10 ημερών, αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που είχαν εκδώσει στην ελεγχόμενη, αναλυτικό καθολικό καρτέλας με τις συναλλαγές, καθώς και τον τρόπο εξόφλησης αυτών από την ελεγχόμενη για το ελεγχόμενο έτος 2018. Οι Προμηθευτές, δεν ανταποκρίθηκαν και δεν προσκόμισαν τα ζητηθέντα, με αποτέλεσμα να καθίσταται μη φορολογικά επιτρεπτή η έκπτωση των φερομένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και Φ.Π.Α., διότι αφενός δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο προκειμένου να ελεγχθεί η νομιμότητά τους, και αφετέρου, παρά τις προσπάθειες του ελέγχου

εύρεσης και ελέγχου των στοιχείων - φερομένων αγορών - αγορών από τους αντισυμβαλλόμενους, αυτό δεν κατέστη δυνατό.

Για τη χρήση 2018, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Το αντικείμενο εργασιών της εταιρείας,
- Τα δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα των Δηλώσεων Εισοδήματος καθώς και των Οικονομικών Καταστάσεων δημοσιευμένων στο ΓΕΜΗ, που συμπίπτουν με αυτά της δήλωσης εισοδήματος,
- Τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών που υπέβαλε, τα οποία διαφέρουν και υπερβαίνουν κατά 47.461,61€, από τα δεδομένα των αντισυμβαλλομένων τρίτων επιχειρήσεων που δήλωσαν την ελεγχόμενη ως προμηθευτή τους. Το γεγονός ότι τα δεδομένα αυτά υπερβαίνουν τόσο αυτά που δηλώθηκαν με τη φορολογία εισοδήματος όσο και αυτά των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..
- Το ότι η επιχείρηση δεν έχει διενεργήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κατά το Φ.Ε.2018.
- Τα δεδομένα των Περιοδικών Δηλώσεων ΦΠΑ που υπέβαλε, από τα οποία δηλώνει Σύνολο Ε-κροών μεγαλύτερο από τα Δηλωθέντα Ακαθάριστα στο Εισόδημα,
- Ότι δεν υπάρχουν Δελτία Πληροφοριών, ή άλλα στοιχεία που να προσδιορίζουν απόκρυψη Εσόδων,

Ήτοι:

ΕΣΟΔΑ - ΕΚΡΟΣΕΣ							
ΧΡΗΣΗ	Δηλωθέντα έσοδα στη φορ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΕΝΤΥΠΟ Ν)	ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΜΥΦ ΔΗΛΩΣΗΣ Αρ. 14 ν. 5104/2024 (πρώην Αρ. 14 ν. 4987/2022)	ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΜΥΦ ΤΡΙΤΩΝ (ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ)	Ακαθάριστα έσοδα βάσει δηλώσεων ΦΠΑ (1)-(2)	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ εκροές στο ΦΠΑ βάσει δηλώσεων (1)	Ενδοκοινοτικές ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΛΗΨΕΙΣ, Πράξεις λήπτη, βάσει δηλώσεων (2)	Ενδοκοινοτικές ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ & ΠΑΡΟΧΕΣ, ΕΞΑΓΩΓΕΣ, βάσει δηλώσεων (3)
2018	2.771.983,20	2.788.224,80	2.740.763,19	2.772.904,20	2.772.904,20	0,00	2.695,00

και προσδιόρισε τα Ακαθάριστα Έσοδα αυτής για το φορολογικό έτος 2018, στα μεγαλύτερα μεγέθη από τα πιο πάνω διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου, δηλαδή όπως προκύπτουν από τα δηλωθέντα έσοδα βάσει του αρ. 14 ν. 5104/2024 (πρώην Αρ. 14 ν. 4987/2022 ως ίσχυε) ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	2.788.224,80

Επιπλέον, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσού 158.017,16€ και τις κάτωθι μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 1.566.456,98€:

Μη αναγνωριζόμενες δαπάνες ελέγχου	Καθαρή Αξία σε €
Δαπάνη ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ καθώς δεν προκύπτει ο τρόπος πληρωμής	304.541,12
ΕΝΟΙΚΙΑ καθώς δεν προκύπτει ο τρόπος πληρωμής	25.908,00
Δαπάνες ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ μη διασταυρωμένων συναλλαγών	705.950,19

ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ δαπάνες ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ	530.057,67
ΣΥΝΟΛΟ	1.566.456,98

και προσδιόρισε τα καθαρά φορολογητέα κέρδη «.....», Α.Φ.Μ., για το φορολογικό έτος 2018, σε 1.407.664,51€ ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗ 1/1/2018 - 31/12/2018
Δηλωθείσες φορολογικές ζημίες χρήσης	-163.159,92
ΜΕΙΟΝ	
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	4.367,45
ΠΛΕΟΝ	
Μη αναγνωριζόμενες δαπάνες προς έκπτωση	1.566.456,98
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΔΡΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.407.664,51

Κατόπιν των ανωτέρω συντάχθηκε το με αριθμό/21-05-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Άρθρου 33 Ν. 5104/2024 και εκδόθηκαν οι Προσωρινές Πράξεις τα οποία κοινοποιήθηκαν στις 21/05/2024 προς την εταιρεία, προς την προσωρινή διοίκηση-εκκαθαριστή με ΑΦΜ, καθώς και προς τον ασκούντα την πραγματική διοίκηση κατά την περίοδο του ελέγχου (από 21/12/2015 έως 08/08/2018), ήτοι τον προσφεύγοντα με ΑΦΜ Η εταιρεία και ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκαν στο ΣΔΕ ενώ ο με ΑΦΜ απάντησε: «[..]Ηθελα να σας ενημερώσω ότι ισχύουν πάντα τα ίδια λεχθέντα για την μη εμπλοκή και μη ευθύνη μου αναφορικά με αυτή την υπόθεση.» Επιπλέον, με το με αρ. πρωτ/01-07-2024 έγγραφο, ο έλεγχος αιτήθηκε την αναβίωσης του ελεγχόμενου νομικού προσώπου «.....» και την μετάπτωση του στη φάση της εκκαθάρισης.

Στο ανωτέρω αίτημα το Επαγγελματικό Επιμελητήριον, εξέδωσε της τις υπ. Αρ. πρωτ./02-07-2024 &/03-07-2024 ανακοινώσεις, που δημοσιεύτηκαν στο ΓΕΜΗ με τις οποίες το νομικό πρόσωπο επανήλθε στο στάδιο της εκκαθάρισης και ορίστηκε νέα προσωρινή διοίκηση – εκκαθαριστής ο Κος, λόγω θανάτου του τελευταίου διαχειριστή και εκκαθαριστή

Το ανωτέρω ΣΔΕ επανακοινοποιήθηκε προς την επιχείρηση στις 10/07/2024, λόγω αναβίωσης του νομικού προσώπου με τις ως άνω ανακοινώσεις του Επαγγελματικού επιμελητηρίου που δημοσιεύτηκαν στο ΓΕΜΗ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο – Έλλειψη αλληλέγγυας ευθύνης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη περίοδο:

«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 ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019:

«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.

3. Οι τελευταίοι κύριοι ή ψιλοί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν, εκτός εάν αυτό αποκτήθηκε από επαχθή αιτία. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στη διαδικασία του άρθρου 63 εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.

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.

5. Από τις ανωτέρω διατάξεις εξαιρούνται οι αρχηγοί των διπλωματικών αποστολών και των προξενικών αρχών για τα χρέη του διαπιστευόντος ή αποστέλλοντος κράτους αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2173/ 30-10-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» αναφέρεται ότι:

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

(γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα υπό παρ.1

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

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται (α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

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

4. [...]Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε.2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣτΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

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

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α' της παρούσας.

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

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

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 εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν.2206/1994).

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).

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997 (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994). Για τις οφειλές αυτές θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, πλέον όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα τα οποία βαρύνονται με αυτές δύναται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α'201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α'128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019.

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.

[...]

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.

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ 1103/2004), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιρειών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.

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 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 προϊσταμένου 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.

[...]

Ζ. Παραδείγματα

41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/1994 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (.....). Στο χρόνο του ελέγχου είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020.».

Επειδή, εν προκειμένω, η εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. από την έναρξη λειτουργίας της την 21-12-2015 έως και την λύση της την 21-2-2020 εκπροσωπείται νόμιμα από τους κάτωθι:

Συσχετιζόμενο Α.Φ.Μ.	Ονοματεπώνυμο / Επωνυμία	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης	Κατηγορία	Είδος
.....		21/12/2015	08/08/2018	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	
.....		08/08/2018	21/02/2020	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	
.....		17/02/2020	21/02/2020	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	

Μετά την λύση της εταιρίας και συγκεκριμένα την 23-7-2020 ο τελευταίος διαχειριστής της και εκκαθαριστής της απεβίωσε, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται νόμιμη εκπροσώπηση της εταιρίας.

Με την με αριθμό/2023 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό/8-6-2022 αίτησης της Φορολογικής Διοίκησης, διορίστηκε προσωρινός διαχειριστής της εταιρίας με την επωνυμία ΙΚΕ Ο με ΑΦΜ

Επειδή, στο πρόσωπο του προσφεύγοντα συντρέχει η προϋπόθεση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν 4987/2022 (ήδη άρθρο 49 του Ν. 5104/2024), καθώς με τις υπό κρίση πράξεις καταλογίστηκαν στην εταιρεία, κατόπιν ελέγχου ,φόροι και πρόστιμα που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2018, όταν ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του διαχειριστή της εταιρείας έως 8-8-2018, και οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν η δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητά του. Βάσει της με αριθ. **Ε.2173/ 30-10-2020** Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε στην φορολογία εισοδήματος, ως ευνοϊκότερες, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πριν από την τροποποίησή τους από το ν 4646/2019, ήτοι αλληλέγγυα ευθύνη με την εταιρεία η οποία έχει λυθεί την 21-2-2020 έχει ο τελευταίος διαχειριστής της, δηλαδή ο, ο οποίος όμως έχει αποβιώσει από 23-7-2020. Ο προσφεύγων δεν έχει αλληλέγγυα ευθύνη για τον φόρο εισοδήματος καθώς οι διατάξεις του άρθρου 50 όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019 **επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν**. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του γίνεται δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4987/2022, τόσο πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 4646/2019, όσο και μετά την τροποποίηση τους, ο προσφεύγων έχει αλληλέγγυα ευθύνη για τις **οφειλές ΦΠΑ**, όπως αυτές που προκύπτουν από την υπ' αριθ. /23-09-2024 προσβαλλόμενη πράξη και δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας του, ήτοι μέχρι τις 08/08/2018, συνεπεία αφενός της λήψης εικονικών τιμολογίων, αφετέρου της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων και φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ως προς την με αριθ...../23-09-2024 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 54 Ν. 4987/2022), φορολογικού έτους 2024, περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων και πληροφοριών, δεν προκύπτει αλληλέγγυα ευθύνη σε βάρος του προσφεύγοντος διότι σύμφωνα

με τις προαναφερόμενες διατάξεις της περ.7.6 της παρ.7 του μέρους Β της εγκυκλίου Ε.2173/2020, τα αυτοτελή πρόστιμα του άρθρου 54 (ήδη άρθρο 53 του Ν. 5104/2024) εξαιρούνται από τις οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη ως προς το ως άνω πρόστιμο γίνεται δεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν δύναται να προσβάλει την νομιμότητα των πράξεων εισοδήματος και προστίμου, αλλά μόνο αυτήν του ΦΠΑ.

Ως προς τον 4ο και 5ο προβαλλόμενο λόγο – Αοριστία εκθέσεων ελέγχου, μη απόδειξη της εικονικότητας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

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.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.
2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4987/2022, (ήδη άρθρο 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«β... 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 επιτηδεύματός 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. 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, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση

να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, ως γίνεται δεκτό νομολογιακώς (βλ. ΣΤΕ 1315/1991 ΔικΔικτ. 4ος, 1992, σ. 987 και 2633/2002, ΔεφΘεσ. 41/2002 ΝΟΜΟΣ) δεν υφίσταται παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμοδίας για την επιβολή της καταλογιστικής πράξεως ή προστίμου φορολογικής αρχής συντάσσει κανονικώς έκθεση ελέγχου, η οποία βασίζεται και σε έτερη έκθεση ελέγχου, που είχε συνταχθεί προηγουμένως από υπάλληλο της Ιδίας ή ετέρου υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση ελέγχου που στηρίζει την πράξη ή το πρόστιμο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου και συνετάγη και σχετική έκθεση. Τυχόν, δε, κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' της ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (ΣΤΕ 564/2008).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Κ.Δ.Δ.:

«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 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.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει των με αριθ./20-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την εταιρία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατόπιν των υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/06-10-2023 και/30-05-2024 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ, Πληροφοριακών Δελτίων που αφορούν την ως άνω επιχείρηση, σύμφωνα με τα οποία στη χρήση 2018 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή.

Ειδικότερα, στη χρήση 2018:

Α) έλαβε εικονικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, από την μη συναλλακτικά ικανή για τη συναλλαγή οντότητα «.....» με ΑΦΜ, ως ακολούθως:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α.	Φορολογικό έτος
19	114.550€	27.492€	2018

Β) έλαβε εικονικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, από την «.....» με ΑΦΜ, ως ακολούθως:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φορολογικό έτος
------------------	---------------------	-----------------

21	415.507,67€	2018
----	-------------	------

Με το ανωτέρω με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/06-10-2023 έγγραφο διαβιβάστηκε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ της οποίας τα αποτελέσματα υιοθετήθηκαν στο σύνολό τους από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει των οποίων, διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων εκδοθέντα από συναλλακτικά μη ικανή για τις υπό κρίση συναλλαγές επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ

Ομοίως, με το με αριθ. πρωτ./30-05-2024 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ έγγραφο διαβιβάστηκε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ της οποίας τα αποτελέσματα υιοθετήθηκαν στο σύνολό τους από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει των οποίων, διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων εκδοθέντα από συναλλακτικά μη ικανή για τις υπό κρίση συναλλαγές επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, η «.....», Α.Φ.Μ. έλαβε εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία κατά το φορολογικό έτος 2018, εκδοθέντα από τις ως άνω μη συναλλακτικά ικανές για τις συναλλαγές εκδότριες, με αποτέλεσμα την νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης των συναλλαγών και της καλής πίστης της εταιρείας ως λήπτριας, η οποία εν προκειμένω προκύπτει αναπόδεικτη καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον 6^ο προβαλλόμενο λόγο - Εσφαλμένη διενέργεια έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2859/00:

1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

....

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

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τόσο η οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ..... όσο και ο προσφεύγων με ΑΦΜ και ο προσωρινός διαχειριστής με ΑΦΜ, δεν ανταποκρίθηκαν στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), η εταιρεία υπέπεσε σε παράβαση της περ. γ' του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Περαιτέρω, με την μη προσκόμιση των σχετικών αρχείων στον έλεγχο, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων της οντότητας «.....» από τις εκδότριες «.....» με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ

συνεπάγεται και στοιχειοθέτηση της επιπρόσθετης παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013).

Επιλέον, ως προς την φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές σε 2.788.224,80€, ήτοι στα μεγαλύτερα μεγέθη από τα διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου, όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες Περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α., από τα δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ και τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα, ως κάτωθι :

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ 1/1/2018 - 31/12/2018
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		2.788.224,80
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Βάσει Δήλωσης)		2.771.983,20
ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΜΥΦ		2.788.224,80
ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΦΠΑ (Βάσει περιοδικών δηλ)		2.666.135,76
ΕΚΡΟΕΣ Φορολογητέες	2.666.135,76	
Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις Αγαθών	0,00	
Ενδοκοινοτικές Λήψεις Υπηρεσιών	0,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΦΠΑ (Βάσει περιοδικών δηλ)		2.666.135,76
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΠΑ		2.788.224,80

Επίσης, για τη χρήση 2018, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εισροών ο αναλογούν φόρος των ληφθέντων εικονικών στοιχείων που ανέρχεται στο ποσό των 127.213,83€

ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Αξία προ ΦΠΑ	ΦΠΑ
.....		114.550,00	27.492,00
.....		415.507,67	99.721,83,00
	ΣΥΝΟΛΑ	530.057,67	127.213,83

καθώς και ο φόρος που αναλογεί στις συναλλαγές με τις ακόλουθες επιχειρήσεις καθώς η εταιρεία δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των παρακάτω τιμολογίων σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του Κώδικα Φ.Π.Α. :

ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Καθαρή Αξία (προ ΦΠΑ)	Αξία ΦΠΑ
.....		164.859,30	39.566,23
.....		135.850,00	32.604,00
.....		228.762,00	54.902,88
.....		111.735,89	26.816,61
.....		64.743,00	15.538,32
	ΣΥΝΟΛΑ	705.950,19	169.428,04

Επειδή, για τις παραπάνω δαπάνες καθαρής αξίας 705.950,19€ πλέον ΦΠΑ 169.428,04€ δεν υφίστανται στοιχεία για το είδος των συναλλαγών αυτών, και τον τρόπο εξόφλησής τους σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στα αρ. 22 & 23 του Ν.4172/2013, εξαιτίας της μη ανταπόκρισης χορήγησης στοιχείων τόσο από την «.....», όσο και από τους αντισυμβαλλόμενους (προμηθευτές) αυτής.

Επειδή, και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζονται στοιχεία για τις προαναφερθείσες συναλλαγές, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης μη έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών των ως άνω αγορών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο - Η ελεγκτική διαδικασία έλαβε χώρα σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου - Μη νόμιμη η κοινοποίηση των προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων καθώς και του ΣΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.4 και 2 του ν.4919/2022:

«4. Αν σε νομικό πρόσωπο της παρ. 3 που διαγράφηκε από το Γ.Ε.ΜΗ. υπάρχει περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που παραλείφθηκε στη διαδικασία της εκκαθάρισης, το νομικό πρόσωπο επανεγγράφεται στο Γ.Ε.ΜΗ., μετά από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον προς την αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. και επανέρχεται σε κατάσταση εκκαθάρισης. Η ως άνω αίτηση αναφέρει τους τελευταίους διορισμένους εκκαθαριστές και συνοδεύεται από έγγραφα που αποδεικνύουν το παραλειφθέν περιουσιακό στοιχείο ή την παραλειφθείσα υποχρέωση. Μετά από έλεγχο νομιμότητας της αίτησης και των δικαιολογητικών, η αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. επανεγγράφει το νομικό πρόσωπο στο Γ.Ε.ΜΗ., οπότε αναβιώνουν η διαδικασία της εκκαθάρισης και τα καθήκοντα των εκκαθαριστών. Αν οι εκκαθαριστές δεν αναλάβουν άμεσα τα αναβιώσαντα καθήκοντά τους, αντικαθίστανται, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παρ. 3 του άρθρου 786 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 786 παρ.3 ΚΠΔ:

«3. Το δικαστήριο μπορεί με αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον να αντικαταστήσει την προσωρινή διοίκηση ή τους εκκαθαριστές για σπουδαίους λόγους. Κατά τη συζήτηση καλούνται και τα πρόσωπα αυτά.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜέκανε έναρξη εργασιών την 21-12-2015. Με το από 10-2-2020 πρακτικό της συνέλευσης των εταίρων αποφασίστηκε η λύση της εταιρίας και η θέση της σε εκκαθάριση. Εκκαθαριστής ορίστηκε ο ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε την 23-7-2020. Την 21-2-2020 ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση και η εταιρία διαγράφηκε από το ΓΕΜΗ.

Μετά την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ συνέπεια της υπ' αριθ./20-2-2024 εντολής του Προϊσταμένου της προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1β και γ του ν 4172/2013, επειδή η εταιρεία είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία το φορολογικό έτος 2018 και κατόπιν προσκλήσεων δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία και φορολογικά στοιχεία του έτους αυτού.

Επειδή, πριν την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, με το με αριθμό/01-07-2024 έγγραφο του Προϊσταμένου 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, έγινε αίτηση για την

αναβίωση της εταιρείας. Κατόπιν του συγκεκριμένου αιτήματος το ΓΕΜΗ προέβη στις με αριθμό/02-07-2024 και/03-07-2024 ανακοινώσεις με τις οποίες η εταιρεία επανήλθε στο στάδιο της εκκαθάρισης και ορίστηκε νέα προσωρινή διοίκηση - εκκαθαριστής ο, λόγω θανάτου του τελευταίου διαχειριστή και εκκαθαριστή

Επειδή, ο μετά την αναβίωση της εταιρείας στις 02-07-2024 , κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 του ν 5104/2024, στην εταιρεία η με αριθμό/10-7-2024 έγγραφη πρόσκληση άρθρου 14 ν 5104/2024, με την οποία καλούνταν εντός προθεσμίας 10 ημερών να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία. (Είχαν ήδη προηγηθεί οι υπ' πρωτ./21-02-2024,/11-06-2024 προσκλήσεις του άρθρου 14. ΚΦΔ προς τον και οι υπ' αριθ./21-02-2024 και/19-03-2024 προσκλήσεις του άρθρου 14. ΚΦΔ προς τον προσφεύγοντα).

Επιπλέον, το με αριθμό/21-05-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Άρθρου 33 Ν. 5104/2024 και οι Προσωρινές Πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 21/05/2024 προς την εταιρεία, προς την προσωρινή διοίκηση-εκκαθαριστή με ΑΦΜ, καθώς και προς τον προσφεύγοντα, και επανακοινοποιήθηκαν προς την επιχείρηση στις 10/07/2024, μετά την αναβίωση της εταιρείας και πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/23-10-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ** ως προς την μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπό και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων που αφορούν την εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.:

Α) με αριθμό/23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθμό/23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) με αριθμό/23-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Α) Η με αριθμό/23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			1.407.664,51	1.407.664,51
ή ζημιά		316.809,63		316.809,63
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			408.222,71
	Χρεωστικό ποσό		408.222,71	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης		204.111,36	204.111,36
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	800,00	613.134,07	612.334,07

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

Β) Η με αριθμό/23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.666.135,76	2.788.224,80	122.089,04
Αξία φορολογητέων εισροών	2.629.270,01	1.393.262,15	1.236.007,86
Φόρος εκροών	639.872,58	669.173,95	29.301,37
Υπόλοιπο φόρου εισροών	642.857,23	346.050,33	296.806,90
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.984,65		2.984,65
Χρεωστικό υπόλοιπο		323.123,62	323.123,62
Πρόστ. φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ		161.561,82	161.561,82
Σύνολο φόρου για καταβολή		484.685,44	484.685,44
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.984,65		2.984,65

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΝΑΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

Γ) Η με αριθμό/23-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 (ήδη άρ. 53 ν. 5104/2024), φορ. έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής **1.000,00€**

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.