



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26/03/2025

Αριθμός απόφασης: 762

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 10440 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 2131312382

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή τουδιεύθυνση με την ιδιότητα του αλληλεγγύως ευθυνόμενου - κατά της υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024)/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση απόψεων του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής τουπου 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 με αριθμ.ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024)/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικού έτους 2020 του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμίακαι με διακριτικό τίτλομε Α.Φ.Μ.:....., διαφορά φόρου ποσού 158.891,92€ πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 79.445,96 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 238.337,88 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου που αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση ελέγχου ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ της ίδιας φορολογικής αρχής. Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν καθόσον κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στηντο κρινόμενο φορολογικό έτος 2020, τα κέρδη προσδιορίστηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 28 του 4172/2013 (ΚΦΕ), καθώς δεν προσκομίσθηκαν βιβλία και στοιχεία κατόπιν πρόσκλησης του ελέγχου.

Επίσης σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρίας υφίστανται πληροφορικά δελτία για λήψη 8 εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους 71.052,00 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της προσβαλλόμενης Πράξης του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως φερόμενος ως αλληλεγγύως ευθυνόμενος, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 35 και 37 του ν. 5144/2024 και άρθρου 49 ν. 5104/2024 Περί αλληλέγγυας ευθύνης για παραβάσεις μεταγενέστερες της παραίτησης του

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

- έλαβε γνώση του διενεργούμενου διοικητικού - φορολογικού ελέγχου στις 22/7/2024, όταν του κοινοποιήθηκε η με αρ. πρωτ.Πρόσκληση για παροχή στοιχείων του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

- λόγω αποβολής της φερόμενης ιδιότητας σε χρόνο πριν οποιασδήποτε κλήσης του για υποβολή στοιχείων ουδεμία νομική υποχρέωση είχε να προσκομίσει οποιοδήποτε έγγραφο σε σχέση με την ελεγχόμενη εταιρεία

- στις 5/7/2024 απέστειλε προς την ελεγχόμενη εταιρεία, την από 2/7/2024 Εξώδικη Καταγγελία - Διαμαρτυρία - Γνωστοποίηση Παραίτησης από φερόμενο διοικητικό συμβούλιο

2. Εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε το ΦΠΑ με κάθε διαθέσιμο στοιχείο χωρίς να αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης των δηλωθέντων εισροών

3. Εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη σε έκδοση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. με εξωλογιστικό προσδιορισμό, λόγω μη επίδειξης στη φορολογική αρχή των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης εταιρείας που του ζητήθηκαν στις 22/7/2024, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο της παραίτησης του, οπότε η παράβαση και ο βάσει αυτής διορθωτικός προσδιορισμός έλαβαν χώρα για λόγους που δεν οφείλονταν σε υπαιτιότητά του.

4. Η έκδοση και κοινοποίηση σε αυτόν της προσβαλλόμενης, επί τη βάσει της τυχόν υποτιθέμενης αλληλέγγυας ευθύνης του, είναι ολοκληρωτικά παράνομη

5. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή αρ. 38 ν 5104/2024 - ανυπόστατο άλλως ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης απαιτούμενου περιεχομένου και επίδοσης σε μη ευθυνόμενο πρόσωπο.

6. Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παράβασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης ως φερόμενου αλληλεγγύως προσώπου.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι «.....Εν προκειμένω, δέον να σημειωθεί ότι ΔΕΝ ΤΗΡΗΘΗΚΕ η παραπάνω διαδικασία ως προς το πρόσωπό μου, αφού η εδώ προσβαλλόμενη οριστική πράξη κοινοποιήθηκε σε εμέ χωρίς ποτέ να κληθώ ο ίδιος σε παροχή απόψεων επί οποιουδήποτε ρητά αναφερόμενου σε εμέ σημειώματος διαπιστώσεων του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συνεπώς δεν μου δόθηκε η πραγματική δυνατότητα να αντιλέξω ή να παράσχω εξηγήσεις εντός 20 ημερών από το σημείωμα διαπιστώσεων.

Αντίθετα από τα ανωτέρω, το 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στις εξέδωσε το από και με α/αΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου / Κλήση της ελεγχόμενης εταιρείας προς ακρόαση με συνημμένες τις σε αυτό προσωρινές πράξεις, με το οποίο Σημείωμα / Κλήση καλούνταν σε ακρόαση η εταιρεία και όχι ο ίδιος, οι δε πράξεις ομοίως αφορούσαν την ελεγχόμενη εταιρεία και όχι εμένα τον ίδιο, ενώ πουθενά δεν αναφέρονταν τα πραγματικά περιστατικά και η νομική βάση για τη θεμελίωση υποτιθέμενης αλληλέγγυας ευθύνης.

Αν οι πράξεις ρητώς αφορούσαν το πρόσωπό μου τότε θα προέβαινα στην παράθεση απόψεων επί των διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς μετά βεβαιότητας θα γνώριζα, ότι ο φορολογικός -κατά την αυθαίρετη και παράνομη κρίση της διοίκησης- θα κατέτεινε στην ίδρυση υποτιθέμενης αλληλέγγυας ευθύνης μου.....»

7. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – πλάνη περί τα πράγματα ως προς της συνδρομής στο πρόσωπό του, του διοικούντος το νομικό πρόσωπο και έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

8. Η φερόμενη συμμετοχή του στην διοίκηση τηςοφείλεται σε πλαστογραφία και για το γεγονός αυτό έχει διεξαχθεί γραφολογική πραγματογνωμοσύνη και έχει υποβάλλει μηνύσεις και αγωγές.

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

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος [...]

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν 5104/2024:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για

πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

3. Φορολογούμενος που τηρεί βιβλία σύμφωνα με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα δεν υποχρεούται να παράσχει αντίγραφο των βιβλίων του για τα φορολογικά έτη, για τα οποία δηλώνει ότι το σύνολο των σχετικών πληροφοριών εσόδων και εξόδων έχει διαβιβασθεί στην ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA».

4. Η Φορολογική Διοίκηση παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν 5104/2024 :

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

.....

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής:

α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν 5104/2024:

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

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.....»

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

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη

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

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

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

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

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

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

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

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

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

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

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

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

κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...].

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

επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...].»

Επειδή, στο άρθρο 53 παρ. 6 του Ν 5104/2024, ορίζεται ότι:

«6. Εάν δεν υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, περιλαμβανομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. με βάση το κανονικό ή τα ειδικά καθεστώτα του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) υποβλητέας στην Ελλάδα ή, εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, σε άλλο κράτος μέλος, φορολογίας κεφαλαίου και παρακρατούμενων φόρων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

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

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος συντάξε την υπ' αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛΚΕ Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024.

Η ανωτέρω πρόσκληση κοινοποιήθηκε στις 22/07/2024 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ, τόσο στην δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση της ελεγχόμενης εταιρίας, όσο και στις δηλωθείσες ηλεκτρονικές διευθύνσεις του προσφεύγοντος(νόμιμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης) και του

Η ελεγχόμενη επιχείρησή δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα στοιχεία, προκειμένου να διενεργηθούν οι σχετικές επαληθεύσεις.

Ο προσφύγων υπέβαλε την με αρ. πρωτ. 4^ο ΕΛΚΕαπάντηση στο αίτημα με την οποία υποστηρίζει ότι δεν είχε ποτέ καμία απολύτως ανάμειξη στα διοικητικά και διαχειριστικά πράγματα της ελεγχόμενης εταιρείας και δεν είχε ποτέ καμία πρόσβαση στα εταιρικά έγγραφα και λογιστικά αρχεία της εταιρείας.

Επειδή, επιπλέον, σε απάντηση του υπ' αριθ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εγγράφου του ελέγχου προς την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απεστάλησαν τα κάτωθι στοιχεία, τα οποία καταγράφονται στη σελίδα 45 της οικείας έκθεσης ελέγχου:

«Από την Υ.Ε.Δ,Ε.Ε Αττικής με το αρ. πρωτ. ΑΠ.έγγραφο, μας γνωρίσανε ότι για την ελεγχόμενη έχουν αποσταλεί πληροφοριακά δελτία για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως ως ακολούθως:

1., το οποίο στάλθηκε στην ΦΑΕ Αθηνών με το αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ έγγραφο.
2., το οποίο στάλθηκε στην υπηρεσία μας με το αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ έγγραφο,
3., το οποίο στάλθηκε στην υπηρεσία μας με το αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ έγγραφο και επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση.
4. το οποίο στην υπηρεσία μας με το αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ έγγραφο και επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση.
5. Επιπλέον θα συνταχθεί πληροφοριακό δελτίο για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως
6. Βρίσκεται σε εξέλιξη έλεγχος, βάσει των διαλαμβανόμενων του με αρ. πληροφορικού δελτίου για τις χρήσεις 2021-2022.
7. Η ελεγχόμενη είναι εμπλεκόμενη στα με αρ, και πληροφοριακά δελτία»

Επειδή, συγκεκριμένα από τα πληροφοριακά δελτία της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για το κρινόμενο έτος προκύπτουν τα κάτωθι :

- Από τον έλεγχο-έρευνα που διενεργήθηκε στην οντότηταμε δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες με έδρα και Α,Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Ψυχικού. διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε το έτος 2020 είναι εικονικά.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορ. στοιχεία είναι και η οντότητα η οποία έλαβε το έτος 2020 ένα φορ. στοιχείο καθαρής αξίας 45.402,00 ευρώ.

- Από τον έλεγχο-έρευνα που διενεργήθηκε στην οντότητα με δραστηριότητα εμπόριο Η/Υ. εξοπλισμού Η/Υ, λογισμικού με έδρααρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε το έτος 2020 είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορ. στοιχεία από την ελεγχόμενη είναι και η οντότητα η οποία έλαβε το έτος 2020 επτά (7) φορ, στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 25.650,00 ευρώ.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο καθώς αφενός δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της κατόπιν της ανωτέρω πρόσκλησης του ελέγχου κατ' άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ. και αφετέρου έχουν διαπιστωθεί οι ανωτέρω αναφερόμενες παραβάσεις-λήψεις εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους "το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους" και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

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

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

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. περί αλληλέγγυας ευθύνης, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 34 παρ. 1 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α 201/12.12.2019) και ισχύουν από την 12.12.2019 έως και 19/04/2024 ορίζουν, ότι:

«1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου

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

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

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

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

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

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

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 49 του ν 5104/2024 περί αλληλέγγυας ευθύνης, που ισχύουν από την 19/04/2024 και εντεύθεν, ορίζουν ότι:

«1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου

φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, όπως 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 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. Εάν οι φορολογικές οφειλές της παρούσας 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.

δ) Ειδικά αν απωλεσθεί ρύθμιση στην οποία είχαν υπαχθεί οι εν λόγω οφειλές, τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλέγγυα δύνανται να επανεντάξουν, κατόπιν αίτησής τους, στο ίδιο καθεστώς ρύθμισης τις υπολειπόμενες οφειλές του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής. Διατάξεις και όροι που διέπουν την αρχική ρύθμιση στην οποία γίνεται επανένταξη, εξακολουθούν να ισχύουν. Στα πρόσωπα που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας, παρέχεται πληροφόρηση για τις οφειλές για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής μέσω των πληροφοριακών συστημάτων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, κατά παρέκκλιση του άρθρου 21 περί φορολογικού απορρήτου.

Ποσά που έχουν καταβληθεί στη Φορολογική Διοίκηση από πρόσωπα λόγω της αλληλέγγυας ευθύνης τους δεν επιστρέφονται. Ειδικά σε περίπτωση που τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως υποβάλλουν αίτηση για επανένταξη των οφειλών τους σε

ρύθμιση, σύμφωνα με τους όρους της παρούσας περίπτωσης, εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την απώλεια της ρύθμισης, δεν βαρύνονται με τόκους, προσαυξήσεις ή πρόστιμα που γεννώνται ως συνέπεια της απώλειας της ρύθμισης, τα οποία και εξακολουθούν να βαρύνουν το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζεται ο τρόπος εφαρμογής της ρύθμισης της παρούσας περίπτωσης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

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, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (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 ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 72 εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Πρόσωπα που ευθύνονται 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 την εφαρμογή του παρόντος εξαιρούνται οι αρχηγοί των διπλωματικών αποστολών και των προξενικών αρχών για τα χρέη του διαπιστεύοντος ή αποστέλλοντος κράτους αντίστοιχα.

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

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι **εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές,**

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

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

(β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη 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.

...

Ε. Η υπαιτιότητα

25. Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιοτήτάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50

του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα.

Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του 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.....**

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

«Άρθρο 2

Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

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

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

καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και του υποσυστήματος ΜΗΤΡΩΟΥ του TAXIS διατελεί από 27.01.2020 έως και σήμερα Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος στην εταιρεία Στην θέση αυτή ορίσθηκε με το πρακτικό του Δ.Σ., της εταιρείας της 06.02.2020, με το οποίο του ανατέθηκαν όλες τις αρμοδιότητες που έχει κατά κανόνα ένας εντεταλμένος στη διοίκηση νομικού προσώπου. Πέρα από τις παραπάνω αρμοδιότητες, στα πλαίσια της ιδιότητας του ως Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας, συμμετείχε στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. και υπέγραφε τα σχετικά πρακτικά. Ειδικότερα εκτός των άλλων συμμετοχών του στις συνεδριάσεις των Δ.Σ. συμμετείχε στις εκθέσεις, στη σύνταξη των ισολογισμών και καταστάσεις αποτελεσμάτων της εταιρείας, όπως αυτές βρέθηκαν καταχωρημένες στα αρχεία της Υπηρεσίας ΓΕΜΗ.

Επειδή, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα, με την παραπάνω ιδιότητα, την υπ' αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024 με τη με αριθμό καταχώρισης ηλεκτρονική κοινοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου η οποία αναγνώστηκε στις 23/07/2024.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ. πρωτ. 4ο ΕΛΚΕαπάντηση, με την οποία υποστηρίζει ότι δεν είχε ποτέ καμία απολύτως ανάμειξη στα διοικητικά και διαχειριστικά πράγματα της ελεγχόμενης εταιρείας και δεν είχε ποτέ καμία πρόσβαση στα εταιρικά έγγραφα και λογιστικά αρχεία της εταιρείας και ότι η συμμετοχή του στην εταιρία οφείλεται σε πλαστογράφηση της υπογραφής του για την οποία έχει ήδη υποβάλλει μήνυση.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μόνο τυπικά εμφανίζεται ως Πρόεδρος της εταιρείας ότι δεν είχε ποτέ καμία απολύτως ανάμειξη στα διοικητικά και διαχειριστικά πράγματα της ελεγχόμενης εταιρείας, δεν είχε ποτέ καμία πρόσβαση στα εταιρικά έγγραφα και λογιστικά αρχεία της εταιρείας και ότι η συμμετοχή του στην εταιρία οφείλεται σε πλαστογράφηση της υπογραφής του και προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει:

- την από Εκθεση Γραφολογικής Γνωμοδότησης του δικαστικού γραφολόγου
- την από ΑΓΩΓΗ ΕΝΩΠΙΟΝ του ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. καταθ
- Εξώδικη καταγγελία – διαμαρτυρία – γνωστοποίηση παραίτησης προς το α)ΓΕΜΗ β)μέλη του ΔΣ της και τις εκθέσεις επίδοσης του δικαστικού

επιμελητή

- Την από Μήνυση Ενώπιον του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Αθηνών (ΑΒΜ)

Επειδή, αρμόδια για να κρίνουν τα θέματα της πλαστογράφησης της υπογραφής του προσφεύγοντος είναι τα αρμόδια δικαστήρια και μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν υφίσταται σχετική δικαστική απόφαση.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και των στοιχείων του φακέλου, ο προσφεύγων έχει αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές φόρου εισοδήματος, που προκύπτουν από την προσβαλλόμενη πράξη, της εταιρίας με την επωνυμία σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, καθώς είναι Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος αυτής τόσο κατά την κρινόμενη περίοδο όσο και τα έτη μετά τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουκαι την επικύρωση της υπ. αριθμ.ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024)/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

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

Φορολογικό έτος 2020 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Χρεωστικό υπόλοιπο	158.891,92 €
Πρόστιμο φόρου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	79.445,96 €
Σύνολο φόρων για καταβολή	238.337,88 €

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

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.