



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1406

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α'206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου υπό την ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου κατά το διάστημα από 14/09/2016 έως 18/09/2017 της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία και τον διακριτικό τίτλο, που εδρεύει στην κατά των κάτωθι πράξεων που αφορούν την ανωτέρω εταιρεία:

α) της υπ' αριθ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/09/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/09/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

δ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
ε) της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

στ) της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Το με αριθμό πρωτ.έγγραφο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (.....) με θέμα «Αποστολή Υπόθεσης» σχετικό με την αποστολή Πορισματικής Έκθεσης επί της με αρ. πράξεως αναπομπής» (αρ. πρωτ.).

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/09/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, διαφορά φόρου ποσού 21.472,60€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 10.736,30€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **32.208,90€**.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, διαφορά φόρου ποσού 788.714,73€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 394.357,37€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **1.183.072,10€**.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/09/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 4.446,11€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 2.223,05€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **6.669,16€**.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 172.399,79€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 86.199,89€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **258.599,68€**.

Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ πρόστιμο ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 του ΚΦΔ. Η παράβαση αφορά την μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών) φορολογικού έτους 2017.

Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ πρόστιμο ύψους 500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ΚΦΔ. Η παράβαση αφορά την μη ανταπόκριση στο με αρ. πρωτ. έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και προσκόμιση λογιστικών αρχείων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εντός 5 εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σε εκτέλεση της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, για την εταιρία με την επωνυμία, ΑΦΜ, για τις χρήσεις 2016 και 2017. Η ως άνω εντολή ελέγχου προτεραιοποιήθηκε λόγω διαφορών στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών ΜΥΦ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων τυγχάνει νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων και έδρα επί της οδού για το διάστημα από 14/09/2016 έως 18/09/2017, όπως προκύπτει από έλεγχο στο Μητρώο του συστήματος TAXISnet της Υπηρεσίας μας.

Ύστερα από την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ, η οποία προτεραιοποιήθηκε λόγω διαφορών στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ), διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογικών ετών 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 “ Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” καθώς και τις ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017.

Στις ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά (e-κοινοποίηση), στο λογαριασμό της ως άνω επιχείρησης, το με αριθμό πρωτ. Αίτημα Χορήγησης Αντιγράφων Λογιστικών Αρχείων και τη με αριθμό πρωτ. Γνωστοποίηση μαζί με την εντολή ελέγχου, τα οποία αναγνώστηκαν την ίδια ημερομηνία χωρίς όμως η ανωτέρω εταιρεία να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία.

Στις ο έλεγχος εκ νέου κοινοποίησε ηλεκτρονικά (e-κοινοποίηση), τα παραπάνω αναφερόμενα έγγραφα στα ατομικά ΑΦΜ των διαχειριστών και στις μετέβη στην δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας, στην οδό και διαπίστωσε ότι δεν λειτουργεί η επιχείρηση στην παραπάνω διεύθυνση.

Μέχρι και τη σύνταξη των προσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου, δεν προσκομίσθηκαν τα ζητηθέντα αρχεία, συνεπώς ο έλεγχος αδυνατούσε να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Στις κοινοποιήθηκε από το 4ο ΕΛ.ΚΕ. και στους τρεις διαχειριστές της ελεγχόμενης επιχείρησης,το με αρ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων, του άρθρου 28 Ν. 4987/2022, με το οποίο τους γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθησαν όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να γνωρίσουν τις απόψεις τους.

Συσχετιζόμενο Α.Φ.Μ.	Όνοματεπώνυμο / Επωνυμία	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης	Κατηγορία	Είδος	Δ.Ο.Υ.
.....	14/09/2016	18/09/2017	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	1136
.....	18/09/2017	29/09/2021	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	1173
.....	29/09/2021		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	1139

Μόνο ο προσφεύγων,, βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του και στις κατέθεσε Υπόμνημα απόψεων επί του σημειώματος διαπιστώσεων, στο οποίο ανέφερε ότι από την αποχώρησε δια παντός από την εταιρεία και ότι ουδεμία περαιτέρω ανάμιξη είχε είτε στη διοίκηση, είτε στα λογιστικά-φορολογικά στοιχεία αυτής. Ζήτησε επιπλέον να του χορηγηθεί ολιγοήμερη προθεσμία για να παραδώσει τα φορολογικά στοιχεία που κατάφερε να συλλέξει από την εταιρεία κατόπιν εξώδικης πρόσκλησης, προκειμένου να έχει τον απαραίτητο χρόνο να τα μελετήσει και να τα ταξινομήσει. Τους ισχυρισμούς του ο έλεγχος δεν τους έκανε δεκτούς.

Ο έλεγχος, λόγω αδυναμίας πραγματοποίησης των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων από τη μη προσκόμιση του συνόλου των λογιστικών αρχείων για τις χρήσεις 2016 και 2017, διενήργησε έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας και διαπίστωσε τα εξής:

- Δεν έχει δηλωθεί παύση εργασιών.
- Έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ν-Ε3).
- Έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.
- Το άθροισμα των εκροών από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις για το φορολογικό έτος 2017 είναι 2.368.311,09€ ενώ τα ακαθάριστα της ελεγχόμενης από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ν-Ε3) για το ίδιο έτος είναι 485.210,40€.
- Δεν έχουν υποβληθεί ΜΥΦ (Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών) για το φορολογικό έτος 2017, ενώ τα έξοδα των αντισυμβαλλόμενων τα οποία αποτελούν έσοδα της ελεγχόμενης είναι 2.719.705,96€.

Για το έτος 2017 ο έλεγχος δέχθηκε ως ακαθάριστα έσοδα όχι τα δηλωθέντα ποσού 485.210,40€, αλλά το μεγαλύτερο ποσό που προέκυψε από τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων ποσού 2.719.705,96€.

Εν συνεχεία, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα την

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την κλήση του σε ακρόαση, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Υπήρξε διαχειριστής της για το διάστημα από 14/09/2016 έως 18/09/2017. Από αποχώρησε δια παντός από την εταιρεία και ουδεμία δε περαιτέρω ανάμειξη είχε είτε στη διοίκηση, είτε στα λογιστικά φορολογικά στοιχεία αυτής, καθώς κατά την αποχώρησή του από την εταιρεία παρέδωσε το σύνολο των εταιρικών εγγράφων στον μετέπειτα εταίρο και νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας κ. Βέτσο, ενώ τα έγγραφα της εταιρείας παραδόθηκαν και ανελήφθησαν από τον ο οποίος ορίστηκε ως λογιστής της εταιρείας από τον
2. Κατά την περίοδο που εκπροσωπούσε την εταιρεία εξυπηρετούντο στο έπακρο οι σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις αυτής, ενώ τηρούνταν ασφαλώς όλα τα αναγκαία φορολογικά βιβλία. Για τις μη υποβληθείσες ΜΥΦ έτους 2017 και την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έτους 2017, η οποία διαφέρει αδικαιολόγητα από τα εισοδήματα που δηλώθηκαν με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 2017, οι προθεσμίες υποβολής των οποίων ανάγονται σε διάστημα που είχε δια παντός αποχωρήσει, τη σχετική ευθύνη και υποχρέωση έχουν οι επόμενοι διαχειριστές και λογιστές της εταιρείας.
3. Έλλειψη αιτιολογίας του ελέγχου συνέπεια της μη λήψης υπόψιν κρίσιμων και διαθέσιμων αποδεικτικών εγγράφων-στέρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Όταν του κοινοποιήθηκε το Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, μέσα από εξώδικες προσκλήσεις κατάφερε να συλλέξει κάποια στοιχεία. Υποβάλλοντας το από Υπόμνημα απόψεων επί του σημειώματος διαπιστώσεων με το οποίο ζητούσε να του χορηγηθεί ολιγοήμερη προθεσμία για να παραδώσει τα φορολογικά στοιχεία που κατάφερε να συλλέξει, αυτό ουδέποτε ελήφθη υπόψη στερώντας του το δικαίωμα ακρόασής του.
4. Προσκόμιση νέων στοιχείων. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει σειρά παραστατικών που αφορούν τις εκροές, δαπάνες και έξοδα της εταιρείας, στοιχεία τα οποία δεν είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, μη αναγνωρίζοντας ουδεμία εκπιπόμενη δαπάνη. Τα ανωτέρω στοιχεία κατάφερε να συλλέξει κατόπιν αποστολής εξώδικων προσκλήσεων προς τον μετέπειτα εταίρο και νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας καθώς και προς τον λογιστή της εταιρείας

Ως προς τον 1^ο ,2^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται νέα στοιχεία και ειδικότερα σειρά παραστατικών που αφορούν τις εκροές, δαπάνες και έξοδα της εταιρείας ,στοιχεία τα οποία δεν είχε στη διάθεσή η αρμόδια υπηρεσία κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Επειδή, τα ανωτέρω νέα στοιχεία απεστάλησαν με τη με αριθμό **Πράξη Αναπομπής** του Προϊσταμένου της ΔΕΔ στο αρμόδιο 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκειμένου να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η παραπάνω πράξη κοινοποιήθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή (4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο.

Επειδή, επί της ως άνω αναπομπής, το 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απέστειλε στην Υπηρεσία μας την με αρ. πρωτ. **Πορισματική Έκθεση** (αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.).

Επειδή, στο ως άνω πόρισμά της, επί της ως άνω αναπομπής, η ελεγκτική αρχή αναφέρει τα κάτωθι:

«Στις, κατόπιν της ολοκλήρωσης του ελέγχου μας, εισήλθε στην υπηρεσία μας το με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π), σύμφωνα με το οποίο η οντότητα με ΑΦΜ είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για τα φορολογικά έτη 2016,2017,2018,2019,2020.

Στο ίδιο Πληροφοριακό Δελτίο συμπεριλαμβάνονται επίσης:

- Ειδική έκθεση ελέγχου άρθρου 46 ν.4987/2022 για διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου (έχουν ήδη κοινοποιηθεί κλήση προς ακρόαση και πράξη διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου).

- Πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος

- Πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ

- Μηνυτήρια αναφορά για τους δύο εμπλεκόμενους διαχειριστές,

Για το παραπάνω Πληροφοριακό Δελτίο εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Η παραπάνω έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π), επισυνάπτεται στην παρούσα.

6. ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Κατά τον έλεγχο δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία της ελεγχόμενης.

- Τα επίμαχα παραστατικά προσκομίσθηκαν μετά το πέρας του ελέγχου.

- Δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά πληρωμών με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

- Η ελεγχόμενη έχει κριθεί εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο των συναλλαγών, από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε Αττικής, που ήρθε στην υπηρεσία μας μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου.

- Στην παραπάνω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε Αττικής εκτός των άλλων αναφέρεται ότι «οι αγορές και δαπάνες της ελεγχόμενης είναι ανύπαρκτες».

7. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 στο οποίο αναφέρονται τα εξής:

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

- Επειδή δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία, συνεπώς δεν πληρείται η προϋπόθεση (γ) του άρθρου 22 του Ν.4172/2013

- Επειδή δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά πληρωμών με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής

- Επειδή στην έκθεση της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε Αττικής εκτός των άλλων αναφέρεται ότι οι αγορές και δαπάνες της ελεγχόμενης είναι ανύπαρκτες

- Επειδή τόσο η ελεγχόμενη οντότητα όσο και αντισυμβαλλόμενες οντότητες με επωνυμίες:, σύμφωνα με το με αριθμό Πληροφοριακό Δελτίο, εμπλέκονται σε κύκλωμα ανακύκλωσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, το οποίο και επισυνάπτεται στην παρούσα

ο έλεγχος, παρά την προσκόμιση των φορολογικών παραστατικών μέσω της ΔΕΔ, δεν αναγνωρίζει αυτά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας, για τους παραπάνω εκτεθέντες λόγους.

8. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

- Επειδή δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία, αλλά και τα φορολογικά παραστατικά προσκομίσθηκαν μετά το πέρας του ελέγχου

- Επειδή στην έκθεση της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε Αττικής, **οι αγορές και δαπάνες της ελεγχόμενης αναφέρονται ως ανύπαρκτες**

- Επειδή τόσο η ελεγχόμενη οντότητα όσο και αντισυμβαλλόμενες οντότητες με επωνυμίες: σύμφωνα με το με αριθμό Πληροφοριακό Δελτίο, **εμπλέκονται σε κύκλωμα ανακύκλωσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη τα προσκομισθέντα φορολογικά παραστατικά και συνεπώς δεν αναγνωρίζει στην ελεγχόμενη οντότητα, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της.**

9. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω :

δεν διαφοροποιούνται τα αρχικώς προσδιορισθέντα φορολογητέα εισοδήματα και ο φόρος Προστιθεμένης Αξίας.»

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.»

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

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

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

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

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

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

ομοίομορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

B. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

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

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 εταιριών. 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 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 οιαδήποτε 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, σύμφωνα με την Α.1082/2021 με θέμα: «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013».

«Άρθρο 1 - Πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 2 - Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

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

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

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

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

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

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

6. Μη εξόφληση των οφειλών προς το Δημόσιο νομικών προσώπων/νομικών οντοτήτων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία έχουν ως κύριο οικονομικό πόρο (άνω του εβδομήντα τοις εκατό (70%) των ετήσιων εσόδων τους) την τακτική χρηματοδότηση που λαμβάνουν από το Ελληνικό Δημόσιο και το σύνολο των εσόδων τους δεν επαρκεί για την πληρωμή των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

7. Ανάλυση της διοίκησης φορέων της γενικής κυβέρνησης ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση ή / και ολοκλήρωση ελέγχου που έχει διαταχθεί από εισαγγελικές αρχές, από αρχές διαχειριστικού ελέγχου ή από ανεξάρτητες αρχές.

8. Ορισμός ως νομίμου εκπροσώπου αλλοδαπού νομικού προσώπου / νομικής οντότητας, το οποίο δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον, στον εν λόγω νόμιμο εκπρόσωπο δίδεται συγκεκριμένη εντολή ή παρέχεται συγκεκριμένη εξουσιοδότηση από τα πρόσωπα τα οποία διοικούν το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα, ιδίως με σκοπό την εκπλήρωση διαδικαστικών υποχρεώσεων του αλλοδαπού νομικού προσώπου/νομικής οντότητας στην Ελλάδα ή τη διεκπεραίωση συγκεκριμένων υποθέσεων (ενδεικτικά: εκπροσώπηση στην Ελλάδα για την ίδρυση θυγατρικής εταιρείας, εκπροσώπηση για την αγορά ή την πώληση ακινήτου στην Ελλάδα, εκπροσώπηση ενώπιον δημοσίων υπηρεσιών, εκπροσώπηση για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού κ.λπ.).

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.

10. Έλλειψη δικαιοπρακτικής ικανότητας κατά τον επίμαχο χρόνο, πιστοποιούμενη από δικαστική απόφαση (π.χ. θέση υπό δικαστική συμπαράσταση).

Άρθρο 3 - Έναρξη ισχύος

Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και καταλαμβάνει και περιπτώσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί αίτηση περί έλλειψης υπαιτιότητας που η εξέτασή της εκκρεμεί ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του Άρθρου 38 Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

[...]

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.[...].

6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ειδικά για εμπρόθεσμη δήλωση και με την προϋπόθεση ότι το οφειλόμενο ποσό υπερβαίνει το ποσό των εκατό (100) ευρώ, ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει την καταβολή του οφειλόμενου ποσού σε δύο (2) άτοκες ισόποσες δόσεις. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της δεύτερης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, εν προκειμένω, ύστερα από την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ, η οποία προτεραιοποιήθηκε λόγω διαφορών στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ), διενεργήθηκε στην εταιρεία με την μερικός έλεγχος φορολογικών ετών 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 “ Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” καθώς και τις ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017.

Επειδή, τόσο η ελεγχόμενη οντότητα, όσο και οι διαχειριστές, δεν ανταποκρίθηκαν στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ο έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. γ του ν.4172/2013, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις αγορές και τις δαπάνες των ελεγχόμενων χρήσεων και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης εταιρείας με τα διαθέσιμα στοιχεία που προέκυψαν από τις δηλώσεις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση και τους αντισυμβαλλόμενους αυτής, καθώς και από τις δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. ανά χρήση ως κάτωθι:

	2016 Δήλωσης	2016 Ελέγχου	2017 Δήλωσης	2017 Ελέγχου ΜΥΦ
Ακαθάριστα Έσοδα	74.043,44	74.043,44	485.210,40	2.719.705,96

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι υπήρξε διαχειριστής της μόνο για το διάστημα από 14/09/2016 έως 18/09/2017. Επικαλείται επίσης έλλειψη αιτιολογίας του ελέγχου συνέπεια της μη λήψης υπόψιν κρίσιμων και διαθέσιμων αποδεικτικών εγγράφων-στέρξη του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Ισχυρίζεται τέλος, ότι χωρίς υπαιτιότητά του δεν προσκομίστηκαν όλα τα αιτηθέντα από τον έλεγχο φορολογικά στοιχεία, τα οποία εν τέλη προσκόμισε μαζί με την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και ότι την ευθύνη για την μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων έχουν οι επόμενοι διαχειριστές και λογιστές της εταιρείας.

Επειδή, ο προσφεύγων σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος TAXISnet κατείχε την ιδιότητα του διαχειριστή στην εταιρία με την επωνυμία για το διάστημα από 14/09/2016 έως 18/09/2017:

Συσχετιζόμενο Α.Φ.Μ.	Όνοματεπώνυμο / Επωνυμία	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης	Κατηγορία	Είδος	Δ.Ο.Υ.
.....	14/09/2016	18/09/2017	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	1136
.....	18/09/2017	29/09/2021	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	1173
.....	29/09/2021		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	1139

Επειδή, στον προσφεύγοντα επιδόθηκαν όλες οι πράξεις κατά των οποίων στρέφεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Ειδικότερα στις επιδόθηκαν οι με αριθμό προαναφερόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, ο προσφεύγων **αναγράφεται** ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο μόνο στις παρακάτω προσβαλλόμενες πράξεις:

- με αριθμό πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την φορολογική περίοδο 01/09/2016 – 31/12/2016 και

- με αριθμό πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017.

Επειδή, από έλεγχο στο σύστημα TAXISnet και ειδικότερα στο υποσύστημα «συνυπευθυνότητες» προκύπτει ότι στον προσφεύγοντα έχει καταλογιστεί αλληλέγγυα ευθύνη μόνο για τον ΦΠΑ και για το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ περί μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ΜΥΦ (πράξεις). Δεν του έχει καταλογιστεί αλληλέγγυα ευθύνη για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017 καθώς και για το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ περί μη ανταπόκρισης σε πρόσκληση του άρθρου 14 (πράξεις).

Επειδή, βάσει της με αριθ. **Ε.2173/ 30-10-2020** Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, ορθώς δεν έχει καταλογιστεί στον προσφεύγοντα αλληλέγγυα ευθύνη εισοδήματος, καθώς εφαρμόστηκαν οι προϊσχύουσες μορφές των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, διότι 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. Επομένως, ο προσφεύγων μη παραδεκτά στρέφεται κατά των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διότι ορθώς δεν του καταλογίστηκε αλληλέγγυα ευθύνη.

Επίσης, ορθώς δεν του έχει καταλογιστεί αλληλέγγυα ευθύνη για το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ περί μη ανταπόκρισης σε πρόσκληση του άρθρου 14 καθώς την ευθύνη της μη προσκόμισης την φέρει ο τελευταίος διαχειριστής της ελεγχόμενης οντότητας και όχι ο προσφεύγων που ήταν διαχειριστής, όπως προαναφέρθηκε, έως την 18/09/2017.

Επειδή, από την με αρ. πρωτ. Πορισματική Έκθεση του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι σύμφωνα αριθμό πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ η οντότητα με ΑΦΜ είναι εκδότης εικονικών φορολογικών

στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για τα φορολογικά έτη 2016,2017,2018,2019,2020. Αναφέρεται επίσης ότι οι αγορές και δαπάνες της είναι ανύπαρκτες καθώς τόσο εκείνη, όσο και αντισυμβαλλόμενες οντότητες με επωνυμίες: σύμφωνα με το με αριθμό Πληροφοριακό Δελτίο, εμπλέκονται σε κύκλωμα ανακύκλωσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, και για τον λόγο αυτό τα προσκομισθέντα με υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή φορολογικά παραστατικά (που αφορούν εισροές) δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω οντότητας.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και των στοιχείων του φακέλου, ο προσφεύγων έχει αλληλέγγυα ευθύνη για τις **οφειλές ΦΠΑ**, που προκύπτουν από τις προσβαλλόμενες πράξεις, της εταιρίας με την επωνυμία **Α.Φ.Μ.** και δημιουργήθηκαν και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του.

Επειδή, ως προς την με αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, για τη μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών) φορολογικού έτους 2017, 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 εξαιρούνται από τις οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στον προσφεύγοντα επιδόθηκε στις το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου καθώς και οι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρων και προστίμων και ο προσφεύγων στις κατέθεσε Υπόμνημα απόψεων επί του σημειώματος διαπιστώσεων. Συνεπώς, ουδέποτε στερήθηκε το δικαίωμα ακρόασής του

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του 4^{ου}

ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουκαι συγκεκριμένα:

- την απόρριψη αυτής ως απαράδεκτης ως προς:
 - α) την υπ' αριθ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/09/2016 - 31/12/2016,
 - β) την υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και
 - γ) την υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, καθώς η φορολογική αρχή ορθά δεν έχει καταχωρήσει αλληλέγγυα ευθύνη σε βάρος του προσφεύγοντος στο σύστημα TAXIS.
- την απόρριψη αυτής ως προς:
 - α) την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/09/2016 - 31/12/2016 και
 - β) την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
- την αποδοχή αυτής ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος ως προς την υπ' αριθ. υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Α) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/09/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	21.472,60€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	10.736,30€
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	32.208,90€

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

Β) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	788.714,73€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	394.357,37€
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	1.183.072,10€

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

Γ) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/09/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής

Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	4.446,11€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	2.223,05€
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.669,16€

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

Δ) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής

Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	172.339,79€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	86.199,89€
Σύνολο φόρου για καταβολή	258.599,68€

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

Ε) Η με αριθμόΠράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής **100,00€**

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

ΣΤ) Η με αριθμόΠράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής **500,00€**

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.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.