



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 404

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604550  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμηθήκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**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 από 19/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικά υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., αρ..... κατά των κάτωθι που αφορούν την εταιρία με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», με Α.Φ.Μ. ....:

α) με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2011, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2012, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και

γ) με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2013, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ. ....../19-01-2023 ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., Α.Φ.Μ....., 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 αριθμό ...../20-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2011, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**.

Με την με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2012, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**.

Με την με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2013, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 20/12/2022 Έκθεση Ελέγχου βάσει των διατάξεων ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σε εκτέλεση της με αριθμό ...../1/9873/20-09-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, για την εταιρία με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013.

Η ως άνω εντολή εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμό ....../0/1131/11-08-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας κατόπιν της μεταφοράς της ελεγκτικής του αρμοδιότητας στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία των με αριθμό πρωτ. ....../29-03-2021 και ...../29-03-2021 Δελτίων Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στην οντότητα «..... ΕΠΕ» με αντικείμενο εργασιών ....., με έδρα ....., Ηράκλειο Αττικής και ΑΦΜ ..... αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα, όπως αναγράφονται στην από 12/02/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων των Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) που συντάχθηκε για την ανωτέρω οντότητα : (εκτίθεται αυτούσιο απόσπασμα της)

«..... Η ελεγχόμενη οντότητα «..... ΕΠΕ» έλαβε στις ελεγχόμενες χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013 φορολογικά στοιχεία έκδοσης ..... Ε.Π.Ε. Α.Φ.Μ. .... ως κάτωθι, σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών που η ίδια υπέβαλε:

ΧΡΗΣΗ 2010 44 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.584.212,08€

ΧΡΗΣΗ 2011 144 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.002.885,62€

ΧΡΗΣΗ 2012 106 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.062.752,65€

ΧΡΗΣΗ 2013 74 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.420.507,98€

Ο έλεγχος αναζήτησε την ελεγχόμενη οντότητα «..... Ε.Π.Ε.» στην δηλωθείσα έδρα ....., ..... Αττικής όπου δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί (σχετική εντολή ...../181201/04-06-2020). Στην συνέχεια ο έλεγχος αναζήτησε τον διαχειριστή ..... με Α.Φ.Μ. .... στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ....., ..... όπου δεν εντοπίστηκε. Από την έρευνα μας διαπιστώθηκε ότι ο ανωτέρω δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2010 έως σήμερα. Η τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβλήθηκε για την χρήση 2009.

#### ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η ελεγχόμενη οντότητα «..... Ε.Π.Ε.»:

1) Εξέδωσε στην χρήση 2010 (313) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.670.433,19€ και έλαβε εβδομήντα τέσσερα (74) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.612.788,78 εκ των οποίων τα σαράντα τέσσερα (44) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής καθαρής αξίας 1.584.212,08€ έκδοσης ..... Ε.Π.Ε. Α.Φ.Μ. .... είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, ως ανωτέρω αναλυτικά αναφέρεται,

2) Εξέδωσε στην χρήση 2011 εννιακόσια ογδόντα τέσσερα (984) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.129.566,49€ και έλαβε εκατόν εβδομήντα τέσσερα (174) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.020.885,62€ εκ των οποίων τα εκατόν σαράντα τέσσερα (144) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.002.885,62€ έκδοσης ..... Ε.Π.Ε. Α.Φ.Μ. .... είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, ως ανωτέρω αναλυτικά αναφέρεται,

3) Εξέδωσε στην χρήση 2012 οκτακόσια ογδόντα (880) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.145.869,52€ και έλαβε εκατόν τριάντα οκτώ (138) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.090.445,95€ εκ των οποίων τα εκατόν έξι (106) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.062.752,65€ έκδοσης ..... Ε.Π.Ε. Α.Φ.Μ. .... είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, ως ανωτέρω αναλυτικά αναφέρεται και

4) Εξέδωσε στην χρήση 2013 τριακόσια πενήντα τρία (353) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.481.950,32€ και έλαβε ογδόντα έξι (86) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.420.893,48€ εκ των οποίων τα εβδομήντα τέσσερα (74) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.420.507,98€ έκδοσης ..... Ε.Π.Ε. Α.Φ.Μ. .... είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, ως ανωτέρω αναλυτικά αναφέρεται και

Επιπλέον από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι για την ελεγχόμενη χρήση δεν έχει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς δεν έχει υποβάλλει καμία σχετική δήλωση, αλλά ούτε και εισαγωγές από τρίτες χώρες. Από τα ανωτέρω προκύπτει ουσιαστική ανυπαρξία αγορών.

Ο έλεγχος αναζήτησε την ελεγχόμενη οντότητα στην δηλωθείσα έδρα ....., ..... Αττικής όπου δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί. Στην συνέχεια ο έλεγχος αναζήτησε τον διαχειριστή ..... με Α.Φ.Μ. .... στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ....., ..... όπου δεν εντοπίστηκε.

Επίσης, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ..... ΕΞ ΕΜΠ / 15-09-2020 έγγραφό του προς το ..... ζήτησε μεταξύ άλλων να μας γνωρίσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητές του.

Το ..... στο με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ-...../24-09-2020 απαντητικό έγγραφό του ως προς την ελεγχόμενη οντότητα, μας γνώρισε ότι για τα έτη 2010 και 2011 δεν είναι εφικτή η εύρεση πινάκων προσωπικού καθώς έχει επέλθει η καταστροφή του αρχείου της υπηρεσίας για τα έτη 2010 και 2011 και μας επισύναψε τους ετήσιους πίνακες προσωπικού για τα έτη 2012 και 2013 καθώς και τους συμπληρωματικούς πίνακες πρόσληψης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι απασχολεί από τις 01-06-2010 δύο (2) υπάλληλους γραφείου, τις ..... με 40 ώρες εβδομαδιαίας απασχόλησης έκαστη και πέντε εργαζόμενες με ειδικότητα προώθηση πωλήσεων ως κάτωθι:

- 1)..... από 14/06/2010 έως 14/11/2013 με 12 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και από 15/11/2013 έως 31/12/2013 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση.
- 2)..... από 18/06/2010 έως 14/11/2013 με 12 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και από 15/11/2013 έως 31/12/2013 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση.
- 3)..... από 08/02/2012 έως 14/11/2013 με 12 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση.
- 4)..... από 08/02/2012 έως 14/11/2013 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση.
- 5)..... από 30/05/2012 έως 14/11/2013 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση.
- 6)..... από 12/10/2012 έως 14/11/2013 με 12 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και από 15/11/2013 έως 31/12/2013 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση.
- 7)..... από 14/05/2013 έως 31/12/2013 με 40 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση.
- 8)..... από 29/06/2013 έως 31/12/2013 με 10 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση.

Με το ανωτέρω προσωπικό και τις δηλωθείσες ώρες εβδομαδιαίας απασχόλησης είναι αδύνατο να παρέχει η ελεγχόμενη οντότητα υπηρεσίες διαφήμισης συνολικής καθαρής αξίας 1.670.433,19€ το 2010, 4.129.566,49€ το 2011, 4.145.869,52€ το 2012 και 4.481.950,32€ το 2013.

Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα στις ελεγχόμενες χρήσεις πέραν των συναλλαγών με την ..... ΕΠΕ Α.Φ.Μ. .... έχει δηλωθεί και από άλλες οντότητες με μικρό ύψος συναλλαγών η εντολή ελέγχου-έρευνας εκδόθηκε για τις συναλλαγές της ελεγχόμενης οντότητας με τρίτους οι οποίες υπερβαίνουν τις 20.000,00€ και επομένως η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε ανά χρήση φορ. στοιχεία αξίας μεγαλύτερης των 20.000,00€ μεταξύ των οποίων και στην «..... ΕΠΕ» ως εξής :

ΧΡΗΣΗ	Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡΙΘ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
2010	.....	..... Ε.Π.Ε.	4	132.560,21
2011	.....	..... Ε.Π.Ε.	129	450.070,97
2012	.....	..... Ε.Π.Ε.	62	245.846,59

.....»

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής διενέργησε έλεγχο στην εταιρεία «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ» με ΑΦΜ ..... με αντικείμενο εργασιών «..... στη ....., αρμοδιότητας της ΔΟ.Υ Ν. Ιωνίας, καθώς προέκυψε ως νέο στοιχείο η λήψη στις χρήσεις 2012, 2013 εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της «..... ΕΠΕ».

Ακολουθεί αυτούσιο απόσπασμα της από 12/02/2021 σχετικής έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής :

«.... Διαχειριστής και μέλος της ελεγχόμενης ήταν : από 01/06/2012-10/07/2014 η ..... με ΑΦΜ ..... και από 10/07/2014 και ύστερα ο ..... με ΑΦΜ .....

Η «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ» όπως προκύπτει από τη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών της για τη χρήση 2012 εξέδωσε συνολικά (263) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.075.711,77 € και έλαβε αντίστοιχα (72) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.054.501,01 € εκ των οποίων (67) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.050.837,87 € έκδοσης της «..... ΕΠΕ».

Η «..... ΙΚΕ» όπως προκύπτει από τη συγκεντρωτική κατάσταση που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι για τη χρήση 2013, καθώς η ίδια δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις, εξέδωσε συνολικά (854) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 3.951.414,66 € και έλαβε αντίστοιχα (296) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.911.507,12€ εκ των οποίων (291) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.911.507,12 € έκδοσης «..... ΕΠΕ».

Από έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην εκδότρια «..... ΕΠΕ» διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η «..... ΕΠΕ» προς την «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ» στις ελεγχόμενες χρήσεις είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επίσης ομάδα ελέγχου μετέβη στην έδρα της λήπτριας οντότητας «..... Ι.Κ.Ε –ΑΦΜ .....» όπου κατέσχεσε μεταξύ άλλων και (32) φορολογικά στοιχεία που έλαβε η «..... Ι.Κ.Ε» από την «..... ΙΚΕ» συνολικής καθαρής αξίας 845.340,00 €.

Στα πλαίσια του ελέγχου η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αναζήτησε την ελεγχόμενη «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ» στη δηλωθείσα έδρα ....., όπου δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί. Στην συνέχεια ο έλεγχος αναζήτησε τον διαχειριστή κ. .... με Α.Φ.Μ. .... στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ....., όπου δεν εντοπίστηκε. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι ο ανωτέρω δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2013 έως σήμερα. Η τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβλήθηκε για την χρήση 2012-οικονομικό έτος 2013. Επίσης από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι και η ....., διαχειρίστρια της ελεγχόμενης οντότητας για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012,2013 δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2012 έως σήμερα.

Επίσης, με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ..... ΕΞ ΕΜΠ / 15-09-2020 έγγραφό του προς το ..... ζητήθηκε μεταξύ άλλων να τους γνωρίσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ» έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητές του για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013.

Το ..... στο με αριθμό πρωτοκόλλου ...../24-09-2020 απαντητικό έγγραφό του ως προς την ελεγχόμενη οντότητα, γνώρισε προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ότι για το έτος 2012 δεν είναι εφικτή η εύρεση πινάκων προσωπικού καθώς έχει επέλθει η καταστροφή του αρχείου της υπηρεσίας για το έτος 2012 και μας επισύναψε τον αρχικό πίνακα προσωπικού για το έτος 2013 στον οποίο αναγράφεται στις παρατηρήσεις ότι αποτελεί επαναυποβολή ετήσιου πίνακα προσωπικού, αρ. πρωτ. ..../62843/11-11-2012, ...../06-12-2012, ...../14-12-2012, ...../01-02-2013, ...../15-02-2013, ...../22-02-2013 (περιλαμβάνει εργαζόμενους εκτός έδρας) καθώς και τον πίνακα προσωπικού με αρ.πρωτ. ..../26-09-2013.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι απασχολεί τους κάτωθι εργαζόμενους ανά ειδικότητα:

1) Βοηθός λογιστή

..... από 14-09-2012 με 40 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση, μεικτές αποδοχές 820,51€ και ο οποίος δεν δηλώνεται στην συνέχεια στον με αρ. πρωτ. ..../26-09-2013 πίνακα προσωπικού.

2) Υπάλληλοι γραφείου

α) ..... από 14-09-2012 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 644,70€ και στην συνέχεια στον με αρ. πρωτ. ..../26-09-2013 πίνακα προσωπικού

δηλώνεται και πάλι με απασχόληση 20 ωρών εβδομαδιαίως αλλά με μεικτές αμοιβές 322,35€ μειωμένες κατά 50%.

β) ..... από 01-10-2012 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 255,29€.

γ)..... από 06-16-2012 με 40 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 850,34€ .

δ) ..... από 23-10-2012 με 40 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 735,30€ και η οποία προηγουμένως από 01-06-2010 έως 23-10-2012 απασχολείται στην εκδότρια οντότητα ..... Ε.Π.Ε..

ε) ..... από 01-11-2012 με 40 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 644,69€ και η οποία προηγουμένως από 01-06-2010 έως 01-11-2012 απασχολείται στην εκδότρια οντότητα ..... Ε.Π.Ε.. στ)..... από 01-05-2013 με 40 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 735,30€.

3) Υπάλληλοι-εργάτες προώθηση προϊόντων

α) ..... από 01-10-2012 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 322,34€ .

β) ..... από 05-10-2012 με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 3,87€ και η οποία δηλώνεται στην συνέχεια στον με αρ. πρωτ. ....../26-09-2013 πίνακα προσωπικού πάλι με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση αλλά με μεικτές αποδοχές 644,69€.

γ) ..... από 05-12-2012 με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 351,65€ και η οποία δεν δηλώνεται στην συνέχεια στον με αρ. πρωτ. ....../26-09-2013 πίνακα προσωπικού.

δ) ..... από 13-12-2012 με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 322,35€ και η οποία δεν δηλώνεται στην συνέχεια στον με αρ. πρωτ. ....../26-09-2013 πίνακα προσωπικού.

ε) ..... από 14-12-2012 με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 3,87€ και η οποία δηλώνεται στην συνέχεια στον με αρ. πρωτ. ....../26-09-2013 πίνακα προσωπικού πάλι με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση αλλά με μεικτές αποδοχές 644,69€.

στ) ..... από 26-09-2013 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 3,87€ και η οποία δηλώνεται στην συνέχεια στον με αρ. πρωτ. ....../26-09-2013 πίνακα προσωπικού πάλι με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση αλλά με μεικτές αποδοχές 293,04€.

ζ) ..... από 01-02-2013 με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 3,52€ και η οποία δηλώνεται στην συνέχεια στον με αρ. πρωτ. ....../26-09-2013 πίνακα προσωπικού πάλι με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση αλλά με μεικτές αποδοχές 586,08€.

η) ..... από 26-09-2013 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 3,52€ και η οποία δηλώνεται στην συνέχεια στον με αρ. πρωτ. ....../26-09-2013 πίνακα προσωπικού πάλι με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση αλλά με μεικτές αποδοχές 586,08€.

Επίσης σύμφωνα με τον αρχικό πίνακα προσωπικού για το έτος 2013 στον οποίο αναγράφεται στις παρατηρήσεις ότι αποτελεί επαναυποβολή ετήσιου πίνακα προσωπικού , αρ. πρωτ. ....../62843/11-11-2012, ....../06-12-2012, ....../14-12-2012, ....../01-02-2013, ....../15-02-2013, ....../22-02-2013 (περιλαμβάνει εργαζόμενους εκτός έδρας) δηλώνει ότι απασχολεί τους κάτωθι εργαζόμενους εκτός έδρας και συγκεκριμένα στην οντότητα ..... Α.Ε. με ειδικότητα υπάλληλοι-εργάτες προώθηση προϊόντων

α)..... από 01-10-2012 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 322,34€.

β)..... από 01-10-2012 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 322,34€.

γ)..... € .

δ)..... από 01-10-2012 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 293,04€ .

ε)..... από 01-10-2012 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 293,04€.

στ)..... από 19-10-2012 με 20 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 352,00€ .

ζ)..... από 22-02-2013 με 8 ώρες εβδομαδιαία απασχόληση και μεικτές αποδοχές 3,52€ .

Με το ανωτέρω προσωπικό και τις δηλωθείσες ώρες εβδομαδιαίας απασχόλησης η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. συμπεραίνει ότι είναι αδύνατο να παρέχει η ελεγχόμενη οντότητα «.....MON. ΙΚΕ» υπηρεσίες διαφήμισης συνολικής καθαρής αξίας 1.075.711,17€ το 2012 και 3.951.414,66 € το 2013.

Η ελεγχόμενη οντότητα «..... MON. ΙΚΕ» έλαβε στην χρήση 2012 (67) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.050.837,87€ και στην χρήση 2013 (291) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.911.507,12€ έκδοσης «..... MON. Ε.Π.Ε.» - Α.Φ.Μ. ....

Στην έκθεση ελέγχου για την «..... Ε.Π.Ε.» - Α.Φ.Μ. .... αναφέρονται τα κάτωθι:

«Η ελεγχόμενη οντότητα «..... MON. Ε.Π.Ε.» έλαβε στις ελεγχόμενες χρήσεις 2010,2011,2012 και 2013 φορολογικά στοιχεία έκδοσης «..... Ε.Π.Ε.»- Α.Φ.Μ. .... ως κάτωθι, σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών που η ίδια υπέβαλε:

ΧΡΗΣΗ 2010 44 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.584.212,08€

ΧΡΗΣΗ 2011 144 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.002.885,62€

ΧΡΗΣΗ 2012 106 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.062.752,65€

ΧΡΗΣΗ 2013 74 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.420.507,98€

Η εκδότρια οντότητα «..... Ε.Π.Ε.»- Α.Φ.Μ. .... δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις και από τον έλεγχο που διενήργησε η υπηρεσία μας (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) διαπιστώθηκε ότι στις ελεγχόμενες χρήσεις εξέδωσε πλήθος εικονικών στο σύνολο φορολογικών στοιχείων μεταξύ των οποίων και τα στοιχεία προς την ελεγχόμενη οντότητα «..... Ε.Π.Ε.»»

**ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:**

Η ελεγχόμενη «..... MON. ΙΚΕ» λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα «..... Ε.Π.Ε.» έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

Η ελεγχόμενη οντότητα επίσης εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα «..... MON. ΙΚΕ» ΑΦΜ .....

1)στην χρήση 2012 έλαβε εξήντα επτά (67) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.050.837,87€ έκδοσης «..... Ε.Π.Ε» και εξέδωσε διακόσια πενήντα εννέα (259) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 986.619,27€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2.1,12.1,18.2 και 9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97 και

2)στην χρήση 2013 έλαβε διακόσια ενενήντα ένα (291) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.911.507,12€ έκδοσης «..... Ε.Π.Ε» και εξέδωσε οκτακόσια τριάντα δύο (832) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.825.260,84€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παρ.1,4.6 παρ.1,2,14,15, άρθρου 10 παρ. 8 του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97.

Μεταξύ των επιχειρήσεων στις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία η «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ» είναι και η «..... Ε.Π.Ε» -ΑΦΜ ..... ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
2012	22	79.323,00
2013	63	118.329,12

.....»

#### ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ «..... Ε.Π.Ε.»

Σύμφωνα με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στις εταιρείες «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ» ΑΦΜ ..... και «..... Ε.Π.Ε» ΑΦΜ ....., διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την «..... Ε.Π.Ε» είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής .

Κατόπιν αυτών στην ελεγχόμενη εταιρεία «..... Ε.Π.Ε»- ΑΦΜ ....., με αντικείμενο εργασιών «.....», διεύθυνση επί της οδού ..... στη ..... καταλογίζονται οι ακόλουθες παραβάσεις:

#### ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2011

Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Έλαβε στην χρήση 2011 εκατό είκοσι εννέα (129) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 450.070,97 € από την «..... ΕΠΕ» ΑΦΜ ....., τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2.1,12.1,18.2 και 9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97,	129	450.070,97	103.516,33

#### ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2012

Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
---------------------	--------	-------------	--------



Έλαβε στην χρήση 2012 εξήντα δύο (62) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 245.846,59 € από την «..... ΕΠΕ» ΑΦΜ ....., τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2.1,12.1,18.2 και 9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97,	62	245.846,59	56.544,72
Έλαβε στην χρήση 2012 είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 79.323,00 € από την «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ» ΑΦΜ ....., τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2.1,12.1,18.2 και 9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97	22	79.323,00	18.244,29
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>84</b>	<b>325.169,59</b>	<b>74.789,01</b>

#### ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2013

Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Έλαβε στην χρήση 2013 εξήντα τρία (63) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 118.329,12 € από την «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ» ΑΦΜ ....., τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4, 6, 9, 10 Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν,2523/97	63	118.329,12	27.215,70

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αφού κοινοποίησε στην εταιρία «..... Ε.Π.Ε» την εντολή ελέγχου και τη Γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κοινοποίησε το με αριθμό πρωτ. ....../24/10/2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. με το οποίο ζητήθηκαν:

1) Τα Λογιστικά Αρχεία που τηρήθηκαν για την απεικόνιση των συναλλαγών στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τις περιόδους 01/01/2011 -31/12/2011 , 01/01/2012-31/12/2012 και 01/01/2013-31/12/2013.

2) Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία «..... ΕΠΕ - ΑΦΜ .....,» και συγκεκριμένα

- Για τη χρήση 2011, εκατόν είκοσι εννέα (129) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 450.070,97 €.

- Για τη χρήση 2012, εξήντα δύο φορολογικά στοιχεία (62) συνολικής καθαρής αξίας 245.846,59 €.

3) Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία «..... ΙΚΕ - ΑΦΜ .....,» και συγκεκριμένα :

- Για τη χρήση 2012, είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 79.323,00 €.

- Για τη χρήση 2013, εξήντα τρία (63) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 118.329,12 €.

Η εταιρία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα προσκομίζοντας με το με αριθμό πρωτ. 86/31-10-2022 υπόμνημά της τα εξής:

Για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2011

Ισοζύγιο περιόδου Δεκεμβρίου 2011, Αναλυτικό καθολικό (καρτέλα λογαριασμού) 53.98.696  
..... ΕΠΕ, Αναλυτικό καθολικό (καρτέλα λογαριασμού) 52.00.055 Λογ/μος  
Κεφαλ. Κίνησης Τρ. Πειραιώς.

Για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2012

Ισοζύγιο περιόδου Δεκεμβρίου 2012, Αναλυτικό καθολικό (καρτέλα λογαριασμού) 53.98.696  
..... ΕΠΕ, Αναλυτικό καθολικό (καρτέλα λογαριασμού) 52.00.055 Λογ/μος  
Κεφαλ. Κίνησης Τρ. ...., Αναλυτικό καθολικό (καρτέλα λογαριασμού) 38.03.003 Λογ/μος  
Ώψεως τρ. Πίστεως ...../.....

Για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2013

Ισοζύγιο περιόδου Δεκεμβρίου 2013, Αναλυτικό καθολικό (καρτέλα λογαριασμού)  
53.98.965..... Μ. ΕΠΕ, Αναλυτικό καθολικό (καρτέλα λογαριασμού) 53.98.696  
..... ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ Αναλυτικό καθολικό (καρτέλα λογαριασμού) 53.90.501-  
511 Αξίες Ιανουαρίου – Νοεμβρίου Τρ. ....

Σημειώνεται ότι δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία διότι δεν έχουν διαφυλαχθεί από την εταιρεία όπως δήλωσε στον έλεγχο ο κ. ...., ο οποίος με την από 25/10/2022 εξουσιοδότηση από τον νόμιμο εκπρόσωπο κ. .... προσκόμισε στον έλεγχο τα ανωτέρω στοιχεία.

Μετά τα παραπάνω αναφερόμενα από τα οποία προκύπτει ότι η ελεγχόμενη ήταν λήπτρια :

- Κατά την χρήση 2011, εκατόν είκοσι εννιά (129) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας, 450.070,97 € πλέον Φ.Π.Α. 103.516,33 €,
- Κατά την χρήση 2012, ογδόντα τεσσάρων (84) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας, 325.169,59 € πλέον Φ.Π.Α. 74.789,01 € και
- Κατά την χρήση 2013, εξήντα τριών (63) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας, 118.329,12 € πλέον Φ.Π.Α. 27.215,70 €.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με την Ε.2042/2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε.

Πλήθος στοιχείων	ΕΤΟΣ	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συντελεστής	Ποσό	Πρόστιμο με την Ε.2042/2022	Ευνοϊκότερο Πρόστιμο
129	2011	450.070,97	103.516,33	40%	180.028,39	2.500,00	2.500,00
84	2012	325.169,59	74.789,01	40%	130.067,84	2.500,00	2.500,00
63	2013	118.329,12	27.215,70	40%	47.331,65	2.500,00	2.500,00

Η εταιρία δεν κατέθεσε έγγραφες απόψεις επί του με αριθμό ...../16-11-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο της κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 17/11/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ή άλλως την τροποποίησή τους και την αναγνώριση της απουσίας προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης του για την καταβολή των καταλογισθέντων ποσών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη η αναζήτηση από εκείνον των κρίσιμων οφειλών από παραβάσεις Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ.
2. Απουσία ευθύνης του λόγω έλλειψης στο πρόσωπό του της απαιτούμενης ιδιότητας του διοικούντος το νομικό πρόσωπο καθώς και ελλείψει υπαιτιότητας κατά το χρόνο που αφορά ο καταλογισμός.
3. Έλλειψη αιτιολογίας άλλως αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων.

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup> και 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο – Παράνομη η αναζήτηση από εκείνον των κρίσιμων οφειλών από παραβάσεις Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. / Απουσία αλληλέγγυας ευθύνης**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4987/2022:**

«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 ψилоί 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 διαπιστεύοντος 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:**

«...

**Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής**

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

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

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

7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως

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

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

γ) η Εισφορά Δακοκτονίας

7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως

- α) ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών,
- β) Φόρος Διαμονής,
- γ) Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας,
- δ) Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση,
- ε) Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας,
- στ) Φόρος 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.

..... **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 ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

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

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

**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**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τα οικονομικά έτη 2013 (χρήση 2012) και 2014 (χρήση 2013) δεν κατείχε την ιδιότητα του διοικούντος το νομικό πρόσωπο, δεδομένου ότι είχε αποχωρήσει από τη διοίκησή του ήδη από τις 20/07/2011. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει απλό αντίγραφο της από 02/08/2011 Βεβαίωσης Μεταβολής Στοιχείων Εργοδότη του ..... για την αλλαγή ιδιότητας υπευθύνων, με την οποία ο προσφεύγων δηλώνεται μόνο ως εταίρος.

Για το διάστημα από 01/01/2011 έως 20/07/2011 ισχυρίζεται ότι κατείχε την ιδιότητα του διαχειριστή μόνο τυπικά καθώς επί της ουσίας είχε αποχωρήσει από την εταιρία από τις 31/12/2010. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 04/01/2011 Σύμβαση Εργασίας Αορίστου Χρόνου μεταξύ της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και του ίδιου ως υπεύθυνου σε θέματα εκπαίδευσης και παραγωγής υλικού και ως εισηγητή με την παροχή διδασκαλίας για την υλοποίηση πέντε (5) εκπαιδευτικών ημερών και την συμπλήρωση σαράντα (40) εκπαιδευτικών ωρών μηνιαίως. Επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (έντυπο Ν) της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» οικονομικού έτους 2011 αναγράφεται ως αντίκλητος μόνο ο κ. ...., ενώ στον πίνακα V («ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΕΠΕ») δεν αναγράφεται το όνομά του.

**Επειδή**, ο προσφεύγων σύμφωνα με τα στοιχεία του taxis κατείχε την ιδιότητα του διαχειριστή στην εταιρία με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με ημερομηνία έναρξης την 05<sup>η</sup>/12/2006 και ημερομηνία διακοπής την 20<sup>η</sup>/07/2011. Η δε διακοπή δηλώθηκε στο μητρώο της ΑΑΔΕ την 01<sup>η</sup>/08/2011.

Συγκεκριμένα με τη με αριθμό ...../18-07-2011 Πράξη της Συμβολαιογράφου ....., όπως καταχωρήθηκε στο ΦΕΚ ...../20-07-2011 τ. ΑΕ - ΕΠΕ και ΓΕΜΗ, τροποποιήθηκε το καταστατικό της ως άνω εταιρίας με διακριτικό τίτλο «.....» και αποφασίστηκε η παραίτηση από τη διαχείριση της εταιρίας του ..... και η αντικατάστασή του από τον ..... με τροποποίηση των άρθρων 17 και 21.

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

-με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2011,

-με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2012, και

γ) με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2013.

**Επειδή**, οι οφειλές από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ. οφειλές.

**Επειδή**, μετά τις 20/07/2011 και για τα οικονομικά έτη 2013 (χρήση 2012) και 2014 (χρήση 2013) ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν είχε την ιδιότητα του διαχειριστή στην ως άνω εταιρία ούτε διαπιστώνεται ότι ασκούσε εν τοις πράγμασι τη διαχείρισή της.

Το γεγονός ότι πούλησε τα εκατόν σαράντα (140) εταιρικά του μερίδια που είχε συνολικά, προς τον ..... και αποχώρησε από την εταιρία με την με αριθμό ...../25-07-2013 πράξη του Συμβολαιογράφου ....., δύο έτη δηλαδή μετά την παραίτησή του από τη διαχείριση της

εταιρίας, δεν τον καθιστά αλληλεγγύως υπεύθυνο για τις οφειλές της γι' αυτό το διάστημα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34 του ν.4646/2019.

### **Ως προς τον 3<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο -Έλλειψη αιτιολογίας άλλως αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων**

**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 εμπειριστατωμένα 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.:**

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

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

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

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

**Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

Η δε έλλειψη από τις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου των ημερομηνιών έκδοσης των φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά δεν μειώνει την αποδεικτική τους δύναμη και τη δυνατότητα για αντίκρουση του προσφεύγοντος καθώς η ίδια η εταιρία της οποίας ο προσφεύγων διετέλεσε διαχειριστής από τις 05/12/2006 έως τις 20/07/2011 προσκόμισε με το με αριθμό πρακτικού ..../31-10-2022 Αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή της με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.». Το εν λόγω Αναλυτικό Καθολικό για την χρήση 2011 διαβιβάστηκε και στην υπηρεσία μας από το 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ2023ΕΜΠ/09-05-2023.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../19-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., ως προς την μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπο του προσφεύγοντος.

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

1) Η με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2011, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής  
**Πρόστιμο συνολικού ποσού: 2.500,00 €**

**ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ**

2) Η με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2012, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής  
**Πρόστιμο συνολικού ποσού: 2.500,00 €**

**ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ**

3) Η με αριθμό ...../20-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2013, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής  
**Πρόστιμο συνολικού ποσού: 2.500,00 €**

**ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.