



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.05.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: ε189

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής

προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών, περιφερειακού εξοπλισμού υπολογιστών και λογισμικού φόρος ποσού 201.296,46 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 100.648,26 € και προστίμου λόγω υποβολής δηλώσεων με τον ν. 4512/2018 ποσού 10.894,33 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 312.839,05 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών ύψους 187.781,04 € από τον φόρο εκρών σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 λόγω μη προσκόμισης των προβλεπόμενων δικαιολογητικών και προσδιορισμού των φορολογητέων εκρών (βάσει εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων) σε 929.521,33 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. (Ν.4308/14 & Ν. 4987/22) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ., η οποία φέρεται να εμπλέκεται σε κύκλωμα επιχειρήσεων χωρίς συναλλακτική δραστηριότητα, με μοναδικό σκοπό την έκδοση και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων άνευ αντικειμένου συναλλαγής, προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή φόρων προς το Δημόσιο (αριθ. εισερχόμενου εγγράφου

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης.
- 2) Έλλειψη ουσιαστικών προϋποθέσεων του άρθρου 50 Ν. 4174/2013 – πλημμελής αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών – πλημμελής αιτιολογία – παράνομη αναστροφή του βάρους απόδειξης. Ελλείπουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 Ν. 4174/2013 σε βάρος του προσφεύγοντος καθώς αυτός δεν άσκησε καμία πράξη διαχείρισης δεν

ενεπλάκη ούτε συμμετείχε σε καμία από τις ελεγχθείσες συναλλαγές, δεν συμβλήθηκε με κανένα τρίτο πρόσωπο για λογαριασμό της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ.». Περαιτέρω, η μόνη συμμετοχή που του αποδίδεται μέσα στα 3 έτη του ελέγχου είναι η υπογραφή από μέρους του, ενός και μόνο εμβάσματος στην και τίποτε άλλο, μάλιστα η συγκεκριμένη συναλλαγή δεν περιλαμβάνεται σε αυτές στις οποίες ο έλεγχος αποδίδει φορολογική παράβαση αφού άλλωστε το έμβασμα ήταν εισερχόμενο από αλλοδαπή εταιρεία. Από την έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ούτε η συμμετοχή του, ως εν τοις πράγμασι διαχειριστή ούτε η υπαιτιότητα του δηλαδή ο υποκειμενικός σύνδεσμος του με τις αποδιδόμενες στην εταιρεία «.....» παραβάσεις. Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πρέπει να ακυρωθεί ελλείψει των ουσιαστικών προϋποθέσεων εφαρμογής του αρ. 50 του Ν. 4174/13 ως προς το πραγματικό στοιχείο (άσκηση διαχείρισης) του οποίου το βάρος απόδειξης φέρει η διοίκηση, όσο και ως προς το υποκειμενικό στοιχείο της υπαιτιότητας.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Στην συγκεκριμένη περίπτωση η επιβολή προστίμου και ο προσδιορισμός του συνολικού φόρου είναι ένα άδικο, υπερβολικό, δυσανάλογο μέτρο σε βάρος του και δεν τηρεί μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ του σκοπού και της φερόμενης εμπλοκής του στην υπόθεση. Βρίσκεται σε πλήρη δυσαναλογία με τα πραγματικά περιστατικά που η διοίκηση θεωρεί αποδεδειγμένα με την έκθεση ελέγχου, και δη ότι φέρεται ότι συμμετείχε σε μια και μόνο συναλλαγή ύψους 20.000,00 ευρώ την οποία ο έλεγχος θεωρεί ως υπαρκτή και νόμιμη και δεν την συμπεριλαμβάνει στην έκθεση ελέγχου στις εικονικές συναλλαγές λήψης ή έκδοσης εικονικών τιμολογίων.

4) Αναιτιολόγητη πράξη / πλημμελής αιτιολογία. Στην Έκθεση Ελέγχου δεν αναφέρεται κανένα στοιχείο ή γεγονός που να αποδεικνύει ότι ο προσφεύγων άσκησε όντως εν τοις πράγμασι την διαχείριση της εταιρείας «.....» στις συγκεκριμένες περιπτώσεις που κατά τον έλεγχο είναι εικονικές συναλλαγές. Η πράξη είναι αναιτιολόγητη διότι δεν συμπεριέλαβε στην αιτιολογία της ούτε στην έκθεση ελέγχου ότι αξιολογήθηκαν οι θέσεις και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και δεν αναφέρεται ποια μέθοδος εφαρμόστηκε για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος της ελεγχθείσας επιχείρησης.

5) Υπέρβαση της εντολής ελέγχου – Μη Έκδοση και Επίδοση Εντολής Ελέγχου - Πλημμελής κατά περιεχόμενο εντολή ελέγχου. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, έως σήμερα δεν έχει επιδοθεί στον προσφεύγοντα καμία εντολή ελέγχου, πόσο μάλλον εμπρόθεσμα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 762).

Επειδή, δια του σημειώματος διαπιστώσεων η Φορολογική Αρχή οφείλει να αναφέρει σαφώς και με πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά που θεωρεί ουσιώδη, ώστε να προβεί σε σωστό προσδιορισμό, υπαγωγή και ερμηνεία του κανόνα δικαίου στον οποίο πρόκειται να στηριχθεί η δυσμενής της κρίση. Όσον αφορά, πάλι, τα νομικά δεδομένα, η Διοίκηση δεν είναι δυνατόν να αναγράφει, πριν προβεί στη δέουσα ακρόαση του διοικουμένου, την απόφαση που πρόκειται να λάβει ή την υπαγωγή στον κανόνα δικαίου, αφού η Διοίκηση δεν έχει τη δυνατότητα στο συγκεκριμένο στάδιο να προσδιορίσει με απόλυτη ακρίβεια το περιεχόμενο της μελλοντικής της απόφασης, που θα ληφθεί μόνον αφού ακούσει προσηκόντως τον ενδιαφερόμενο και συνεκτιμήσει τις παρουσιαζόμενες και υποστηριζόμενες ενώπιόν της απόψεις (Βλ. Π. Λαζαράτου, Το δικαίωμα ακρόασης στη διοικητική διαδικασία, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 1992, σελ. 221 – 222). Όμως, προς αποφυγή παρερμηνειών και παρεξηγήσεων, απαιτείται από τη Διοίκηση να γνωστοποιεί, όχι με απόλυτο τρόπο, στο θιγόμενο πρόσωπο δια της προσκλήσεως προς ακρόαση τον βασικό νομικό της προσανατολισμό, δηλαδή το τι έχει κατά νου να κάνει, πώς

θα εξετάσει το παρόν ζήτημα, ποιον νομικό δρόμο είναι διατεθειμένη να ακολουθήσει. Με άλλα λόγια, παρουσιάζονται οι πιθανές λύσεις και οι εν δυνάμει εφαρμοστέοι κανόνες δικαίου υπό τους οποίους δύναται να υπαχθεί η υπό κρίση περίπτωση, με την επιφύλαξη ότι πρόκειται για «προσωρινή διαμόρφωση βουλήσεως» (Βλ. Π. Λαζαράτου, Το δικαίωμα ακρόασης στη διοικητική διαδικασία, οπ. π., σελ. 222) της Διοίκησης που θα γίνει οριστική μόνον μετά την προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, κοινοποίησε με συστημένη επιστολή (.....) το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων και τους οικείους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., που σύμφωνα με το σύστημα εντοπισμού αντικείμενου της ιστοσελίδας των ΕΛ.ΤΑ. ο προσφεύγων παρέλαβε στις Σε αυτό εκτίθενται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τα στοιχεία εκείνα που θεμελιώνουν την κρίση του για εν τοις πράγμασι άσκηση διαχείρισης ή διοίκησης του προσφεύγοντος στην εταιρεία «.....». Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά του στη φορολογική αρχή, διατυπώνοντας τις θέσεις και τις αντιρρήσεις του.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1073/2018 διευκρινίζεται ότι: «... 1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε

περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1125/16.04.2014: «.....Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης. Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης. Με την παραλαβή στο «Λογαριασμό» taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του

φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης. Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογούμενου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται».

Επειδή, η με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ μαζί με την πρόσκληση άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. και τη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο TAXIS και αναγνώστηκαν από τον ίδιο στις 07.09.2022.

Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο

εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, 876/2002).

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

Επειδή, στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, οριζόταν ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου, τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου. 3. Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης. 4. Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική

οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικών εταιρειών αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων εντός της ως άνω τριετίας κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικών εταιρειών. ... 7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα. ...»

Επειδή, στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιοσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις: α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά, γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. ...»

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 29 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι: «29. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου και εφαρμόζονται για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου σε βάρος προσώπων ως αλληλεγγύως και προσωπικά ευθυνόμενων για οφειλές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παράγραφος 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 και της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του Ν. 2468/1998 , παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. ...»

Επειδή, στην Α. 1082/2021, ορίζεται ότι: «... 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 καθκόντων 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 καθκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο 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 εταιρείας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθκόντων 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 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 έλλειψη αποδοχής του διορισμού ή μη

ανάληψη καθηκόντων διοίκησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

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. Ανάληψη 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 ενδεικτικά: 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 τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράψει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις. ...»

Επειδή, η άμεση ή έμμεση εμπλοκή του προσφεύγοντος με την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ καθώς και στην από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Β' Υποδιεύθυνσης Τμήματος Β1 Ερευνών. Η άμεση σχέση του προσφεύγοντος με την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ. αναδεικνύεται και στην με αριθμό απόφασης απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΕ), η οποία δίκασε την με αριθμό κατάθεσης προσφυγή του, ήτοι του προσφεύγοντος, κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών με την οποία επιβλήθηκαν, μεταξύ άλλων, και σε βάρος του προσφεύγοντος, τα κατ' άρθρο 46 παρ. 5 και 6 του Ν. 4174/2013 μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου. Ειδικότερα στην με αριθμό απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα

ΙΕ) αναφέρονται τα κάτωθι:

«... Περαιτέρω, στα πλαίσια της έρευνας διαπιστώθηκε ότι με το υπ' αριθμ. συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο του Συμβολαιογράφου Σερρών, ο, ενεργώντας ως μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» διόρισε «ειδικό πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητο» της προαναφερόμενης εταιρείας τον, προς τον οποίο χορήγησε την πληρεξουσιότητα «να παρίσταται και να τον αντιπροσωπεύει ως διαχειριστής» της προαναφερόμενης εταιρείας «σε όλες τις σχέσεις και τις συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο και κάθε αρχή» και «να εκπροσωπεί την εταιρία σε όλες τις σχέσεις της και συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο και κάθε αρχή», συμπεριλαμβανομένων και των πιστωτικών ιδρυμάτων. Μ' αυτό το συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο ο στις έδωσε εντολή στην «..... της» να στείλει έμβασμα ποσού 20.000 € από τον τραπεζικό λογαριασμό της προαναφερόμενης εταιρείας σε γερμανική εταιρεία για τιμολόγια που εκδόθηκαν στις Στη συνέχεια, η Φορολογική Αρχή κάλεσε τον, ο οποίος μετέβη στις (βλ. με α/α πρακτικό συνάντησης) για να παρέχει σχετικές εξηγήσεις και, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, ο ανέφερε ότι ο είναι κουμπάρος του και για να τον εξυπηρετήσει δέχτηκε να γίνει το συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο με το οποίο προέβη στην προαναφερόμενη τραπεζική συναλλαγή. Από σχετικό έλεγχο που έγινε στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ διαπιστώθηκε ότι στις δηλώθηκε η έναρξη λειτουργίας της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με μέλη τον και τον, ο οποίος: α) ήταν υπάλληλος του διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρείας σε άλλη εταιρία («.....») β) ως διαχειριστής άλλης εταιρείας («.....») εξέδωσε δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία έλαβε η ελεγχόμενη εταιρία το φορολογικό έτος 2016 και επιπλέον εξέδωσε και άλλα εικονικά φορολογικά στοιχεία τα φορολογικά έτη 2014 - 2017, εκ των οποίων για κάποια λήπτης ήταν ο για την ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «χονδρικό εμπόριο συστημάτων αυτονομίας θέρμανσης». Στη συνέχεια, η Φορολογική Αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη εταιρία δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε, δεν δραστηριοποιήθηκε επαγγελματικά και εμπορικά και ο σκοπός που ιδρύθηκε ήταν για να θεωρήσει φορολογικά στοιχεία ώστε να μπορέσει να τα χρησιμοποιήσει στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές και ότι εν τοις πράγμασι την διαχείριση αυτής ασκούσε ο »

Περαιτέρω, στην εν λόγω δικαστική απόφαση αναφέρεται: «... Στην υπό κρίση περίπτωση, με το υπ' αριθμ. συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο του Συμβολαιογράφου Σερρών, ο προσφεύγων διορίστηκε ως «ειδικός πληρεξούσιος, αντιπρόσωπος και αντίκλητος» της εταιρείας με την επωνυμία «.....» από τον νόμιμο διαχειριστή αυτής, τον οποίο ο προσφεύγων γνώριζε, όπως παραδέχτηκε ενώπιον της φορολογικής αρχής. Με το προαναφερόμενο συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο εκδόθηκε εντός διμήνου από την σύσταση της εταιρείας, ο προσφεύγων απέκτησε την πληρεξουσιότητα να παρίσταται ως διαχειριστής της προαναφερόμενης εταιρείας «σε όλες τις σχέσεις και τις συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο και κάθε αρχή» και «να εκπροσωπεί την εταιρία σε όλες τις σχέσεις της και συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο και κάθε αρχή»,

συμπεριλαμβανομένων και των πιστωτικών ιδρυμάτων. Όπως απέδειξε το καθ' ου (ήτοι, η φορολογική αρχή), ο προσφεύγων χρησιμοποίησε το προαναφερόμενο συμβολαιογραφικό έγγραφο στις δίνοντας εντολή για την αποστολή εμβάσματος ποσού 20.000 € από τον τραπεζικό λογαριασμό της ως άνω εταιρείας σε γερμανική εταιρεία για τιμολόγια που εκδόθηκαν στις Σύμφωνα με τ' ανωτέρω, το δικαστήριο κρίνει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης ότι ο προσφεύγων άσκησε καθήκοντα διοίκησης στην προαναφερόμενη εταιρεία και για τον λόγο αυτό ευθύνεται σύμφωνα με τα κείμενες διατάξεις για την καταβολή του Φ.Π.Α. που η εταιρεία δεν απέδωσε για το χρονικό διάστημα που ήταν σε ισχύ το προαναφερόμενο συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο δεν προκύπτει από τα στοιχεία της οικογραφίας να έχει ανακληθεί. Αντίθετα, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι δεν βαρύνεται με υπαιτιότητα, καθώς αφενός δεν επικαλέστηκε (και δεν απέδειξε) ότι συντρέχει κάποια από τις ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 2 της με αρ. πρωτ: Α 1082/07.04.2021 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αφετέρου δεν απέδειξε ότι ήταν παντελώς αμέτοχος με την διοίκηση της εν λόγω εταιρείας, ούτε προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι του είχαν ανατεθεί συγκεκριμένα καθήκοντα διοίκησης (για παράδειγμα εν προκειμένω να είχε συνταχθεί ειδικό συμβολαιογραφικό έγγραφο μόνο για την συγκεκριμένη τραπεζική συναλλαγή) ή ότι δεν είχε καμιά ουσιαστική ανάμειξη στην διοίκηση της εταιρείας (για παράδειγμα ότι τα επίδικα φορολογικά έτη ασκούσε πραγματικά κάποια άλλη επαγγελματική δραστηριότητα). Το γεγονός ότι ο προσφεύγων συσχετιζόταν με την εν λόγω εταιρεία ενισχύεται και από το γεγονός - που ο ίδιος δεν αμφισβητεί και που αναφέρεται διεξοδικά στην με ημερομηνία θεώρησης ειδική έκθεση ελέγχου του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - ότι στις ο προσφεύγων συνέστησε ομόρρυθμη εταιρεία με φυσικό πρόσωπο που ήταν υπάλληλος του και από το οποίο φέρεται να έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τα επίδικα φορολογικά έτη. Άλλωστε, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, ο μέσος συνετός άνθρωπος, όταν λαμβάνει γνώση της ύπαρξης ενός γενικού πληρεξουσίου με το οποίο του ανατίθεται η διαχείριση εταιρείας με την οποία δεν έχει καμιά απολύτως σχέση, οφείλει να δείχνει στοιχειώδη επιμέλεια και να μεριμνά για την ανάκλησή του (με αποστολή σχετικών εξώδικων ή υποβολή μηνυτήριας αναφοράς). Ο προσφεύγων δεν παρέχει κανέναν πειστικό ισχυρισμό για ποιο λόγο δεν προέβη σε κάποια από τις προαναφερόμενες ενέργειες (εξώδικη δήλωση - μηνυτήρια αναφορά) μετά τον Ιούνιο του 2017, όταν χρησιμοποίησε το πληρεξούσιο για να δώσει εντολή για τραπεζικό έμβασμα για την εν λόγω εταιρεία ή έστω τον Μάιο του 2020, μετά την παροχή εξηγήσεων για την επίδικη συναλλαγή προς την φορολογική διοίκηση ή έστω τον Αύγουστο του 2022, μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Συνεπώς, ο λόγος του προσφεύγοντος περί μη άσκησης εν τοις πράγμασι διαχείρισης στην προαναφερόμενη εταιρεία πρέπει ν' απορριφθεί ως αναπόδεικτος ...»

Επειδή, περαιτέρω, όπως προκύπτει από έτερο έλεγχο των φορολογικών αρχών και ειδικότερα από τις από εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αποδεικνύεται η διενέργεια και έτερων πράξεων εν τοις πράγμασι διαχείρισης

της εταιρίας «.....» από τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα με σχετικά στοιχεία που έλαβε η ανωτέρω φορολογική αρχή από την «..... της» (εισερχ. πρωτ.), ο προσφεύγων, εκπροσωπώντας την «.....» βάσει του προαναφερθέντος πληρεξουσίου, και για τη διενέργεια του εμβάσματος ύψους 18.390,00€ προς την προμηθεύτρια γερμανική εταιρία «.....», μετέβη στο κατάστημα Σερρών της ως πληρεξούσιος διαχειριστής, κομίζοντας το ανωτέρω πληρεξούσιο και τη σφραγίδα της επιχείρησης «.....», τουλάχιστον ακόμη δύο φορές και συγκεκριμένα: α) την, οπότε υπέγραψε την αίτηση- δήλωση για την έκδοση του διενεργηθέντος εμβάσματος, καθώς και το έντυπο-αίτηση διενέργειας συναλλαγής νομικών προσώπων (σχετική με την απόφαση της επιτροπής έγκρισης τραπεζικών συναλλαγών) και β) την οπότε υπέγραψε τα με αριθ. και τραπεζικά παραστατικά (εντάλματα πληρωμής) ύψους 54,78 € και 18.390,00 €, που αφορούσαν τη χρέωση του εταιρικού λογαριασμού της «.....» με τα έξοδα αποστολής και την αποστολή του εμβάσματος προς την εταιρεία «.....» αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατέστη συνυπεύθυνος ως εν τοις πράγμασι διαχειριστής από την φορολογική αρχή ως προς το επίδικο χρέος, έχει δε προς τούτο έννομο συμφέρον για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Επιπλέον αναγράφεται ρητά ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης. Επομένως, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Επειδή, στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α. Φόρο Εισοδήματος β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) δ. Φόρο Κληρονομιών , Δωρεών , Γονικών Παροχών , Προικών και Κερδών από Τυχρά Παιγνια. ε. Φόρους , τέλη , εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο παράρτημα του Κώδικα ... στ. Χρηματικές κυρώσεις οι οποίες προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Επειδή, με την Ε. 2173/2020 ορίζεται ότι: «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. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές,

αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα. 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. ...

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, 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 οποιοσδήποτε 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). ...»

Επειδή, στο άρθρο 50 ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης **στηρίζεται πλέον στην σωρευτική ύπαρξη των τιθέμενων σε αυτό**

προϋποθέσεων που συνδέονται, αφενός με την ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων σε σχέση με τη διοίκηση του νομικού προσώπου, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο-διοικητή του, ειδικότερα δε στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με την πράξη διορισμού του καθηκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου και αφετέρου με συγκεκριμένα οριζόμενα σε αυτήν είδη φόρου και στην **ύπαρξη υπαιτιότητας** του εκπροσώπου, η οποία **τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητας** αυτού ως εκπροσώπου της εταιρίας, δύναται όμως αυτός να ανατρέψει το **μαχητό τεκμήριο** αποδεικνύοντας την έλλειψή της.

Επειδή, απαραίτητη προϋπόθεση είναι, μεταξύ άλλων, οι οφειλές να κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, ενώ 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 παραγράφου 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, 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.

Επειδή, τεκμαίρεται η υπαιτιότητά του προσφεύγοντος αρχικά εκ μόνης της ιδιότητάς του ως εν τοις πράγμασι διαχειριστή της ως άνω εταιρίας, δυνάμει του υπ. αρ. πληρεξουσίου, το οποίο δεν προκύπτει να έχει ανακληθεί, κατά το επίδικο διάστημα ως προς τις οφειλές από καταλογισθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 που γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας του, δεδομένου ότι οι εν λόγω οφειλές προέρχονται από έλεγχο. Αντίθετα, ο ίδιος μολονότι επικαλέστηκε, εντούτοις δεν απέδειξε ενώπιον της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ), αλλά ούτε ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την έλλειψη υπαιτιότητας της, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ως έχων το βάρος απόδειξης, προσκομίζοντας προς τούτο κάθε αποδεικτικό μέσο προκειμένου να ληφθεί υπόψη από τη φορολογική αρχή, ως αναφέρεται ανωτέρω.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της

παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αλληλέγγυας ευθύνης του, έλλειψης αιτιολογίας και παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως προς:

α) τους ισχυρισμούς του περί έλλειψης αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπό του, σε σχέση με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, εκδοθείσας κατά της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και

β) την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, εκδοθείσας κατά της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με την επικύρωση αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	201.296,46€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	100.648,26€
Πρόστιμο λόγω υποβολής δηλώσεων με τον ν. 4512/2018	10.894,33€
Σύνολο φόρου για καταβολή	312.839,05€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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