



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-03-2024

Αριθμός απόφασης: 832

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», , όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ..... με την ιδιότητα του αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου για την εταιρεία με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ. .... κατά της: Α) με αριθμό ...../27-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2016**, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, Β) με αριθμό ...../27-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους **2016**, του ίδιου Προϊσταμένου και της Γ) με αριθμό ...../27-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2022** του ίδιου Προϊσταμένου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ..... με την ιδιότητα του αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου για την εταιρεία με την επωνυμία «.....

**ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ. ....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 06-11-2023 με την κλήση του ..... σχετικά με την αυτεπάγγελτη μήνυση/έγκληση σε βάρος του και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. ..../27-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.006.462,28€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 503.231,14€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **1.509.693,42€**.

Με τη με αριθ. ..../27-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 791.469,99€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 395.734,00€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **1.187.203,99€**.

Με τη με αριθμό ..../27-12-2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 πρόστιμο συνολικού ποσού **1.000,00€** λόγω υπότροπής επειδή δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ..... ΕΞ2022/20-09-2022 αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων χρήσεων 2016 - 2017 κατά παράβαση των άρθρων 14 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 27-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και μερικού ελέγχου ΚΦΔ και ΕΛΠ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της με αρ. ..../30-08-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος της εταιρείας εξακόσιες ενενήντα έξι (696) παραβάσεις διότι έλαβε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία το φορολογικό έτος 2016 συνολικής καθαρής αξίας 649.626,00€ και ΦΠΑ 152.089,88€.

Κατά την ελεγχόμενη περίοδο η προσφεύγουσα σύμφωνα με τα δελτία πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι έλαβε δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία βάσει της από 10-12-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου, συνολικής καθαρής αξίας 195.415,00€ και ΦΠΑ 44.945,45€.

Επίσης, σύμφωνα με την έκθεση της ΥΕΕΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εξέδωσε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, βιβλία, εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία όπως ζητήθηκε με το με αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ..... ΕΞ2022/20-09-2022 αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 του ΚΦΔ, ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα της εταιρείας σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ όπως αναλυτικά περιγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Κατόπιν αυτών εκδόθηκε το με αριθ. ..../18-11-2022 **Σημείωμα Διαπιστώσεων** του Ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Η επιχείρηση δεν προσκόμισε απόψεις και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ο προσφεύγων ως διαχειριστής για το διάστημα από 18-12-2015 έως 08-08-2018 της εταιρείας για την οποία καταλογίστηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων ως αγνώστου διαμονής, στον Δήμο ..... - Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα.
2. Αοριστία, έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου.

3. Ουσία αβάσιμες οι κρίσεις του φορολογικού ελέγχου.
4. Αόριστα και εσφαλμένα η απόδοση της ιδιότητάς του ως αλληλεγγύως υπόχρεος.
5. Αυθαίρετος προσδιορισμός των διαφορών ΦΠΑ και εισοδήματος.

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν γνωρίζει τον τρόπο που έλαβε χώρα η επίδοση της πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ και η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων ενώ αποστερήθηκε το δικαίωμα να προσκομίσει λογιστικά βιβλία, να κάνει χρήση του δικαιώματος υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων κατά τις διατάξεις του ν. 4512/2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. [...] 3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. [...]

Επειδή, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα (αλλά και στην εταιρεία και στον τελευταίο διαχειριστή της) μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίησης της ΑΑΔΕ με αποστολή των σχετικών μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην ηλεκτρονική διεύθυνση: ....., όπως είχε δηλωθεί από τον ίδιο, τα κάτωθι:

α) οι με αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ..... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/12.09.2022 και ..... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/12.09.2022 Γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις ν. 4512/2018 και έλαβαν αριθμούς καταχώρισης: .....

β) το με αρ. πρωτ. .... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/12.09.2022 αίτημα του αρ. 14 του ΚΦΔ το οποίο έλαβε αριθμό καταχώρισης .....

γ) η με αρ. πρωτ. .... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/07.11.2022 γνωστοποίηση εντολής ελέγχου που έλαβε αριθμό καταχώρισης ..... και

δ) το με αρ. ..../2022 Σ.Δ.Ε. με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ το οποίο έλαβε αριθμό καταχώρισης .....

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

Επειδή, οι οριστικές προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν με δικαστικό επιμελητή όμως η επίδοση δεν κατέστη δυνατή καθώς όπως αναφέρεται και στις εκθέσεις ματαίωσης

(.....) του ..... ενώ προσήλθε στην κατοικία του τελευταίου διαχειριστή ..... με ΑΦΜ ....., από πληροφορίες των περιοίκων ότι ήταν άγνωστος, επιδόθηκαν κατόπιν στον Δήμο ..... ως αγνώστου διαμονής. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τίθεται ζήτημα άκυρων επιδόσεων των προσβαλλόμενων πράξεων η ακυρότητα των οποίων δεν διακόπτει την παραγραφή με συνέπεια την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα λόγω παρέλευσης της πενταετίας.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ όπως ίσχυαν το κρινόμενο φορολογικό έτος:**

**«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

**2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:**

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

**3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του φορολογικού έτους..»**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ όπως ίσχυαν το κρινόμενο φορολογικό έτος:**

**«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:**

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

**2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.**

**3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:**

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27 περ. α' του Ν.4646/2019 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκπαιδευτικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2057/25-09-2023 διευκρινίστηκε ότι:

«3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκπαιδευτικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα πθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το καταλογισθέν ποσό εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 ανέρχεται σε 1.006.462,28€, ήτοι άνω των 100.000,00€ και το καταλογισθέν ποσό ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2016 ανέρχεται σε 791.469,99€, ήτοι άνω των 50.000,00€.

Επειδή, η διαπιστωθείσα παράβαση εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις του άρθρου του 66 Κ.Φ.Δ., και ως εκ τούτου εμπίπτει στη δεκαετή παραγραφή της προπαρατεθείσας παραγράφου 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 27-12-2022 και βάσει των ανωτέρω διατάξεων το εν λόγω δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται την 31-12-2027 συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις ορθώς εκδόθηκαν καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται και δεν υφίσταται θέμα παραγραφής.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ, ΤΡΙΤΟ ΚΑΙ ΠΕΜΠΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» 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...».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται 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.»**

**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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.**

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι από 27-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (3.3 ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΒΣ 4. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 6. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΑΡΘΡ. 28 ΚΦΔ)) που αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, η εταιρεία «..... ΙΚΕ»:

1. Σύμφωνα με τον έλεγχο του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα δελτία πληροφοριών διαπιστώθηκε ότι έλαβε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία:

	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΑΡ. ΦΟΡ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	.....	.....	7	79.020,00	18.174,60
2	.....	.....	11	93.516,00	21.508,68
3	.....	.....	5	75.000,00	17.455,00
4	.....	.....	667	333.500,00	78.490,00
5	.....	.....	6	68.590,00	16.461,60
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>696</b>	<b>649.626,00</b>	<b>152.089,88</b>

2. Σύμφωνα με τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και της από 10-12-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της, έλαβε τα κάτωθι εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΑΡ. ΦΟΡ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	.....	.....	13	195.415,00	44.945,45
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>13</b>	<b>195.415,00</b>	<b>44.945,45</b>

Η εταιρεία ..... ΙΚΕ με ΑΦΜ ..... κρίθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη όπως λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής:

- Δεν βρέθηκε στις αναζητούμενες διευθύνσεις ούτε κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί η νόμιμη εκπρόσωπος της.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε προσκλήσεις του ελέγχου.
- Δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις εμπορευμάτων διότι δεν είχε αγορές ούτε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές συναλλαγές.
- Οι υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος κρίθηκαν ανακριβείς.
- Η διαχειρίστρια της επιχείρησης κατά τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων ήταν η κ. .... η οποία δηλώνει άγνοια για τις εμφανιζόμενες συναλλαγές παραπέμποντας στον σύζυγό της ο οποίος επίσης δηλώνει άγνοια παραπέμποντας σε τρίτο πρόσωπο.
- Τα εκδοθέντα τιμολόγια είναι ανεξόφλητα, σύμφωνα με τα βιβλία τόσο της εκδότριας όσο και της λήπτριας επιχείρησης. Η εκδότρια επιχείρηση, δεν έχει την οικονομική δυνατότητα χορήγησης τέτοιου ύψους πίστωσης.
- Σε όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, αναγράφεται ως μέσο μεταφοράς των εμπορευμάτων το υπ' αριθ. .... Φ.Ι.Χ. όπου σύμφωνα με τους διασταυρωτικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν και την σχετική δήλωση της ιδιοκτήτριας, ουδέποτε το ανωτέρω όχημα πραγματοποίησε τις μεταφορές αυτές.
- Στην διεύθυνση που αναγράφεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ως τόπος προορισμού (.....) δεν έχει δηλωθεί εγκατάσταση της λήπτριας επιχείρησης, αλλά και από αυτοψία που έγινε στην συγκεκριμένη διεύθυνση, βρέθηκε να λειτουργεί εκεί η επιχείρηση ..... Μ. ΕΠΕ με ΑΦΜ ....., χωρίς ωστόσο να χορηγηθεί κάποιο στοιχείο για την ..... ΙΚΕ. Οι εργαζόμενοι που ρωτήθηκαν και ο υπεύθυνος κ..... που ρωτήθηκε τηλεφωνικώς δεν χορήγησαν κάποιο στοιχείο ή πληροφορία για την χρήση της εγκατάστασης από την ελεγχόμενη.
- Η περιγραφή των ελαστικών στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφει την εταιρεία κατασκευής (μάρκα).

3. Σύμφωνα με τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και της από 10-12-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία μηδενικής αξίας για την μεταφορά αγαθών των ληφθέντων τιμολογίων από την εταιρεία ....., εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών, για τους παρακάτω λόγους:

- Χρησιμοποιείται σχεδόν ο ίδιος αριθμός παλετών ανεξαρτήτως ποσότητας και όγκου ειδών.
- Όλα τα εμπορεύματα φέρονται να παραδίδονται από την εκδότρια εταιρία ....., στη διεύθυνση .....
- Στο υπ' αριθ. ..../18-04-16 τιμολόγιο που εξέδωσε η ..... για να μεταφέρει τα εμπορεύματα των τιμολογίων ..../04-04-16, ..../11-04-16, αναγράφει τόπο φόρτωσης των ..... και τόπος προορισμού τα ....., ενώ τα εμπορεύματα από την εκδότρια παραδίδονται στην οδό ..... στο .....(υπάρχει κενό για την μεταφορά από την ..... και δεν αναφέρεται η ακριβής διεύθυνση παράδοσης στα .....). Επίσης για τα εμπορεύματα που μεταφέρονται από την ..... στα ....., δεν αναφέρεται η ακριβής διεύθυνση παραλαβής στην .....
- Τα εκδοθέντα τιμολόγια για μεταφορά αγαθών από την λήπτρια επιχείρηση αν και εκδίδονται μηχανογραφικά, φέρουν ασυνέπεια στο χρόνο έκδοσης σε σχέση με την



αρίθμηση τους (στις 18/04/2016 εκδόθηκε το υπ' αριθ. .... Τιμολόγιο, ενώ στις 27/05/2016 με τα ίδια στοιχεία αποστολέα και παραλήπτη εκδόθηκε το υπ' αριθ. .... Τιμολόγιο — προγενέστερη αρίθμηση).

- Η εκδότρια εταιρία ..... ΙΚΕ, δεν πραγματοποίησε τις πωλήσεις που περιγράφονται στα τιμολόγια που εξέδωσε.
- Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ..... ΙΚΕ είναι σε συνέχεια των εκδοθέντων τιμολογίων της ..... ΙΚΕ, οπότε αφού είναι εικονικά στο σύνολο τα τιμολόγια της εκδότριας, είναι εικονικά στο σύνολο και τα τιμολόγια (για την μεταφορά από τον αποστολέα στον παραλήπτη) που εξέδωσε η λήπτρια εταιρία.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι, οι ως άνω εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτοι και δεν διαθέτουν τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές. Αναγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου τα πραγματικά περιστατικά που υποστηρίζουν τις διαπιστώσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής καθώς και τα στοιχεία στα οποία στηρίχθηκε για την εξαγωγή των πορισμάτων της. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη αιτιολόγησης από τη φορολογική αρχή της εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων στο κρινόμενο έτος 2016, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: « 5. .... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται....»

Επειδή, η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίμαχο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, δεν υπήρξε ανταπόκριση στις προαναφερόμενες προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της αρμόδιας φορολογικής αρχής σε κανένα στάδιο του ελέγχου ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή με συνέπεια να μην προσκομίζονται στοιχεία ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδιδε και λάμβανε η επιχείρηση.

**Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση και σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, **δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία, αν και ζητήθηκαν με αποτέλεσμα:**

**A) τα ακαθάριστα έσοδα του υπό κρίση φορολογικού έτους 2016 στην φορολογία εισοδήματος προσδιορίστηκαν με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.**

**B) διενεργήθηκε προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48Α του Κώδικα ΦΠΑ ν. 2859/2000. Οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 καθώς δεν υπήρχαν στοιχεία ότι για τις σχετικές συναλλαγές η προσφεύγουσα έλαβε νόμιμα τιμολόγια ενώ υπήρχαν δελτία πληροφοριών για λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.**

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η κρίση της φορολογικής αρχής είναι βασίμως αιτιολογημένη. Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για αυθαίρετες και αναιτιολόγητες εκθέσεις ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα του αποδίδεται η ιδιότητα του αλληλεγγύως υπόχρεου.

**Επειδή με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ.**, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονταν τα εξής:

**«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 προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:**

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

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

**Επειδή με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ.**, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονται τα εξής:

**«1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής**

τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

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

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

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

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

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

**Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2173/2020 διευκρινίστηκε 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)....**

**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 βαραινούν 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),..**

**7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)**

.....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.

....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' (υπαιπότητα) 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....»

**Επειδή**, από το αρχείο του taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του διαχειριστή της εταιρείας «..... IKE» με Α.Φ.Μ. .... για το χρονικό διάστημα από 18-12-2015 έως 08-08-2018 και επομένως συντρέχουν στο πρόσωπό του οι

προϋποθέσεις της περ. α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, για τις οφειλές οι οποίες διαπιστώθηκαν μετά από έλεγχο και ανάγονται σε περίοδο που ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα αυτή, συνεπώς θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του για τις προσβαλλόμενες πράξεις στην ως άνω εταιρεία.

### Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ..... με την ιδιότητα του αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου για την εταιρεία με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ. ....και την επικύρωση της Α) με αριθμό ...../27-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, Β) με αριθμό ...../27-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, του ίδιου Προϊσταμένου και Γ) με αριθμό ...../27-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του ίδιου Προϊσταμένου.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Η με αριθμό ...../27-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016.

Διαφορά φόρου	1.006.462,28€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	503.231,14€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>1.509.693,42€</b>

2. Η με αριθμό ...../27-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016.

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	791.469,99€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	395.734,00€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>1.187.203,99€</b>

3. Η με αριθμό ...../27-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022.

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ, παρ. 2 περ. δ του ΚΦΔ συνολικού ποσού: **1.000,00€**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

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

