



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03.04.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 885

**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. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση 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 8429 ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., ως αλληλεγγύως υπευθύνου της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του

Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023, της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023, την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων 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 8429 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., ως αλληλεγγύως υπευθύνου της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με 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. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... πρόστιμο 1.000,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, με αριθ. πρωτ. ...., για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων κατά παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2 περ. δ' του ίδιου άρθρου.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... φόρος ποσού 524.790,40 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 629.748,48 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 1.154.538,88 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της του συνόλου της καθαρής

αξίας των αγορών και δαπανών της, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της (με καθαρή αξία ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων 2.351.000,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ .....).

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 22.409,93 € και επιβλήθηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... φόρος ποσού 473.015,35 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 602.176,80 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.075.192,15 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. του συνόλου των φορολογητέων εισροών της λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της (με Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων 540.730,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ .....)

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... πρόστιμο 270.365,00 €, λόγω διενεργηθείσας έκπτωσης φόρου βάσει είκοσι οκτώ ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 2.351.000,00€ πλέον ΦΠΑ 540.730,00€, έκδοσης της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «.....» με ΑΦΜ:.....

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... ειδική κύρωση ύψους 540.730,00 € ως λήπτριας είκοσι οκτώ εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 2.351.000,00€ πλέον ΦΠΑ 540.730,00€, έκδοσης της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «.....» με ΑΦΜ:..... για τα οποία δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από ..... εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου διαδικαστικών παραβάσεων, εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν το με αριθ. πρωτ. .... (αρ. εισερχ. ....) πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... είχε εκδώσει είκοσι οκτώ εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αξίας 2.351.000,00 € προς την «.....» και το με αριθ. πρωτ. ΑΤΤ ..... ΕΞ 2023/....06.2023 (αρ. εισερχ. ....) πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο η «.....» εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας για τα οποία υπήρχε υποψία εικονικών συναλλαγών - φοροδιαφυγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 λόγω παρέλευσης πενταετίας.

2) Έλλειψη αιτιολογίας. Η «.....» δεν προμηθεύτηκε από την «.....» με ΑΦΜ:..... εμπορεύματα, ώστε να έχει σημασία αν η αντισυμβαλλόμενη είχε αποθηκευτικό χώρο, έκανε εισαγωγές εμπορευμάτων ή αν δήλωσε προμηθευτές εμπορευμάτων αλλά έλαβε από αυτήν υπηρεσίες και τα επίμαχα τιμολόγια ήταν παροχής υπηρεσιών. Δεν αναγράφονται και δεν περιγράφονται, ένα προς ένα τα φορολογικά στοιχεία. Το γεγονός ότι δεν αποδείχθηκε ο τρόπος με τον οποίο έγινε η αποπληρωμή του ποσού των επίμαχων τιμολογίων δεν αποτελεί επαρκές στοιχείο περί εικονικότητας αυτών. Περαιτέρω, κατά τρόπο ακατανόητο, η φορολογική αρχή καταλήγει στο συμπέρασμα πως εφόσον η εταιρία «.....», που την θεωρεί ως τον μεγαλύτερο προμηθευτή της προσφεύγουσας, εξέδωσε μόνον εικονικά τιμολόγια, τα τιμολόγια που αποδέχθηκε η ..... η οποία ανέθεσε το έργο στην προσφεύγουσα είναι εικονικά.

3) Μη συνδρομή των όρων αλληλέγγυας ευθύνης (αρ. 50 του Κ.Φ.Δ.) στο πρόσωπό του. Δεν ήταν Πρόεδρος – Δ. Σύμβουλος της ανώνυμης εταιρείας κατά τον χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου και δεν είναι δυνατόν να ευθύνεται για τη μη παροχή στοιχείων της στον έλεγχο.

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, με τις παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. ... 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

**Επειδή**, με το άρθρο 50 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Άρθρο 50. Αλληλέγγυα ευθύνη 1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

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

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

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

**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. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Αρχή που προέβη στις σχετικές ενέργειες αναζήτησης της ευθύνης του οικείου προσώπου εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Ποσά που έχουν καταβληθεί από τα υπό παραγράφου 1 πρόσωπα, δεν επιστρέφονται. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια του άρθρου 72 παραγράφου 50 του Ν. 4174/2013 , όπως ισχύει».

**Επειδή**, με το άρθρο 115 του Ν.2238/1994 οριζόταν για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012) ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές

ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες, που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους 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 55 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38, β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου, γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης, δ) το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, στην περίπτωση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο ορίζεται ο εγκαταστημένος εκτός της χώρας υποκείμενος στο φόρο ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.»

**Επειδή**, στην Ε2173/30-10-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 του ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019 ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι:

«Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

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

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

7.4. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) ...

7.6. τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ΄ αυτών. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ). ....

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

12. Η διάταξη προσδιορίζει κρίσιμο χρόνο για δυο λόγους: πρώτον για να διαπιστωθεί η ύπαρξη συγκεκριμένης ιδιότητας κατά το συγκεκριμένο χρόνο και δεύτερον προκειμένου να προσδιορισθεί η οφειλή κατά συγκεκριμένο χρόνο.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσης του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες. ...

Κατ΄ εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 50, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α΄ (ιδιότητα) και γ΄ (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή. ....

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50.

Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ 1103/2004), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιριών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.

21. Όσον αφορά στην αλληλέγγυα ευθύνη του προέδρου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, διευκρινίζεται ότι αλληλέγγυα ευθύνη συντρέχει μόνο στο πρόσωπο του προέδρου που ασκεί εκτελεστικά καθήκοντα (εκτελεστικός πρόεδρος), όπως προκύπτει από τον νόμο, το καταστατικό ή εν τοις πράγμασι και όχι αδιακρίτως σε όλους τους προέδρους, όπως ίσχυε με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς. Ειδικά, για τις ανώνυμες εταιρείες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4706/2020, σε συνδυασμό με το άρθρο 87 του Ν.4548/2018, εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 50 τα πρόσωπα που φέρουν την ιδιότητα του εκτελεστικού προέδρου. ...



24. Ειδικώς για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 50, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά.

#### Ε. Η υπαιτιότητα

25. Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β΄ εδάφιο της περίπτωσης γ΄ της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται. ...»

**Επειδή**, η υπ' αρ. Α. 1082/2021(ΦΕΚ Β 1487/13.4.2021) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013» ορίζει ότι:

#### «Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

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

#### Άρθρο 2 Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

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

**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**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης:

- Σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου αλλά και το υποσύστημα μητρώου TAXIS η ανώνυμη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:..... πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 30.12.1994 και μέχρι σήμερα είναι ενεργή.
- Όσον αφορά στα Διοικητικά Συμβούλια – Εκπροσώπηση της εν λόγω ανώνυμης εταιρείας στις από ..... οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου της ΔΟΥ Κομοτηνής αναφέρονται τα ακόλουθα:

Από ....07.2011 έως ....07.2016 (στην οποία περιλαμβάνεται η υπό κρίση περίοδος)

Στις ....04.2012 δημοσιεύτηκε στο ..... ΦΕΚ ΑΕ-ΕΠΕ η από ....02.2012 καταχώριση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, το από .../....06.2011 Πρακτικό Γενικής Συνέλευσης καθώς και το από .../....07.2011 Πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με το δ.τ «.....» με αριθμό μητρώου ..... και έδρα στο Δήμο Κομοτηνής, από το οποίο προκύπτει ότι το Διοικητικό Συμβούλιο που εκλέχτηκε από την παραπάνω Γ.Σ., μετά από την παραίτηση του ....., και θα διοικήσει την εταιρεία, μέχρι .../07/2016, συγκροτήθηκε σε σώμα ως εξής:

- ....., κάτοικος Παλαιού Φαλήρου (δ/ση .....), με Α.Δ.Τ.: ..... και ΑΦΜ: ..... - Δ.Ο.Υ Παλαιού Φαλήρου, Πρόεδρος και Δ/νων σύμβουλος.
- ....., κάτοικος Κομοτηνής (δ/ση .....), με Α.Δ.Τ: ..... και ΑΦΜ: ..... - Δ.Ο.Υ Κομοτηνής, Αντιπρόεδρος.
- ....., κάτοικος Αθηνών (δ/ση .....) με Α.Δ.Τ.:..... και ΑΦΜ:..... - Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, Μέλος.

Με το ανωτέρω πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου ορίζεται ότι οι εξουσίες εκπροσώπησης που έχουν δοθεί στον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου εξακολουθούν να ισχύουν. Ο Πρόεδρος δεσμεύει με την υπογραφή του την εταιρεία ενώπιον πάσης Αρχής.

Από .../12/2016 έως και σήμερα.

Σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. .... «Ανακοίνωση» του ΓΕΜΗ, καταχωρήθηκε με τον αριθμό ..... το από ....12.2016 Πρακτικό του Δ.Σ της ελεγχόμενης οντότητας που συγκροτήθηκε σε σώμα ως εξής:

- ....., κάτοικος Αθηνών (δ/ση .....), με ΑΔΤ:..... και ΑΦΜ: ..... - Δ.Ο.Υ ΙΖ Αθηνών ως Πρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος,
- ....., κάτοικος Αλεξανδρούπολης Έβρου (δ/ση .....), με ΑΛΤ:..... και ΑΦΜ: ..... - Δ.Ο.Υ Αλεξανδρούπολης, Αντιπρόεδρος,
- ....., κάτοικος Καλλιθέας Αττικής (δ/ση .....) με ΑΔΤ:..... και ΑΦΜ: ..... - Δ.Ο.Υ Αχαρνών, ως μέλος.

Η θητεία του ανωτέρου Διοικητικού Συμβουλίου λήγει την .../09/2021.

**Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση: 1) Ο προσφεύγων διετέλεσε Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος, νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., (αριθ...../2012 ΦΕΚ ΑΕ - ΕΠΕ), αποδεχόμενος τη θέση αυτή και ασκώντας έκτοτε εξουσίες εκπροσώπησης της εταιρείας από ....07.2011 έως ....07.2016, 2) Η ως άνω επιχείρηση δεν έχει λυθεί μέχρι σήμερα, 3) Το ποσό της προσβαλλόμενης με αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής που καταλογίστηκε σε βάρος της «.....» και βεβαιώθηκε με ΑΤΒ ..... γρ.1, το ποσό της προσβαλλόμενης με αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 55 παρ.2δ του Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής που καταλογίστηκε σε βάρος της «.....» και βεβαιώθηκε με ΑΤΒ ..... γρ.1 και το ποσό της προσβαλλόμενης με αριθ. .... πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής που καταλογίστηκε σε βάρος της «.....» και βεβαιώθηκε με ΑΤΒ ..... γρ.1, προέρχονται από έλεγχο και ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του προσφεύγοντος, 4) Τεκμαίρεται η υπαιτιότητα του προσφεύγοντος εκ μόνης της ιδιότητάς του ως νομίμου εκπροσώπου και δη Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ως άνω εταιρίας κατά το επίδικο διάστημα ως προς τις ως άνω οφειλές, οι οποίες προέρχονται από έλεγχο και ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του, ενώ ο ίδιος δεν απέδειξε ενώπιον της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής), αλλά ούτε ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την έλλειψη της υπαιτιότητάς του, 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. Περαιτέρω είχε ευθύνη και με το άρθρο 55 του ν. 2859/2000 για τον Φ.Π.Α. και τα λοιπά πρόστιμα του Φ.Π.Α.

**Επειδή,** συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές από Φ.Π.Α.. από πρόστιμο του αρθ. 55 παρ.2δ του Κ.Φ.Δ. και από ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καθόσον προέρχονται από έλεγχο που ανάγεται στη διάρκεια της θητείας του, γιατί αυτά τα πρόστιμα είναι κατά πρώτον παρακολουθηματικά του Φ.Π.Α. και συναρτόμενα από τον κύριο φόρο που προκύπτει. Περαιτέρω, η ευθύνη του προσφεύγοντος πηγάζει από την υπαιτιότητά του στη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων όταν ήταν νόμιμος εκπρόσωπος του νομικού προσώπου και η αιτία για τα ποσά φόρων και προστίμων στις προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. και προστίμων Φ.Π.Α. πηγάζουν από τη μη αποδοχή του φόρου εισροών των εικονικών αυτών στοιχείων και όχι επειδή δεν προσκομίσθηκαν από τον τελευταίο νόμιμο εκπρόσωπο τα βιβλία και στοιχεία.

**Επειδή,** όσον αφορά την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1δ του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, απαραδέκτως προσβάλλεται από τον προσφεύγοντα καθόσον δεν αναφέρεται στα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ούτε έχει καταχωρηθεί ως συνυπεύθυνος κατά τη βεβαίωση του εν λόγω προστίμου,

όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS υποσύστημα εσόδων, συνεπώς ο προσφεύγων στερείται ενεργητικής νομιμοποίησης, λόγω έλλειψης συνυπευθυνότητας.

**Επειδή**, όσον αφορά την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ ο προσφεύγων αναγράφεται επ' αυτής ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο. Ωστόσο, το προκύψαν ποσό φόρου έχει βεβαιωθεί από τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ με τον ΑΧΚ ..... (ΑΤΒ ..... γρ. 1 και 2) χωρίς ο προσφεύγων να έχει καταχωρηθεί ως συνυπεύθυνος, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS υποσύστημα εσόδων, ως εκ τούτου ο προσφεύγων στερείται ενεργητικής νομιμοποίησης και ως προς αυτήν την πράξη. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν προκύψει μελλοντικά η περίληψη του προσφεύγοντος στα συνυπόχρεα πρόσωπα για την πράξη αυτή, δεν υφίσταται ευθύνη για τον ίδιο, στον βαθμό που δεν θα φέρει ο ίδιος μελλοντικά την ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου του νομικού προσώπου κατά τη λύση αυτού.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των όρων αλληλέγγυας ευθύνης (αρ. 50 του Κ.Φ.Δ.) στο πρόσωπό του ως προς τις λοιπές πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, με το άρθρο 70 παρ. 10 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του Ν. 4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό.».

**Επειδή**, από τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

**Επειδή**, με το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, ως ίσχυε έως 25.07.2013 οριζόταν ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του,

διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. ...».

**Επειδή**, με το άρθρο 55 παρ2δ του Κ.Φ.Δ., ως ίσχυε από 26.07.2013 έως 16.10.2015, οριζόταν ότι: «δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

**Επειδή**, με το άρθρο 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 ορίζεται ότι: «1 Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α΄ 179) και της περίπτωσης δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣΤΕ 127/2013, ΣΤΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Συνεπώς το ίδιο ισχύει και για το πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 2δ του Κ.Φ.Δ..

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως καταλογίζεται σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών (πρβλ.ΣΤΕ 4034/1999 και ΣΤΕ 3398/2015).

**Επειδή**, από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση, παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελούς πράξης προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ), βασίζεται σε αυτή, και αφορά τον Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων και δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

**Επειδή**, η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990

δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της. Ωστόσο όπως προαναφέρθηκε από τη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), κάτι που άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Συνεπώς, για την έκδοση οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. από τον εκδότη τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή ΦΠΑ, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017).

**Επειδή**, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. με τον ν. 4337/2015 (από 17.10.2015), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

**Επειδή**, με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), 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 Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων 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 τον φόρο αυτόν. ...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί 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 Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. ...

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. ...».

**Επειδή**, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του Κ.Φ.Δ. όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12.12.2019 και μετά, ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων...»

**Επειδή**, στο άρθρο 66 παρ 27α του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. 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, εκτιμώμενου 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**, στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως».

**Επειδή**, στην υπό εξέταση υπόθεση, η ΔΟΥ Κομοτηνής δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών της «.....» τον φόρο ύψους 495.425,28€ των δηλωθεισών εισροών ύψους 2.154.022,92€ (η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 2.351.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 540.730,00 €) και εξέδωσε την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012. Περαιτέρω, εξέδωσε την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990.

**Επειδή**, η λήψη των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1 και 3 του Κ.Φ.Δ., καθόσον ξεπερνά το όριο των 50.000,00 € στον Φ.Π.Α..

**Επειδή**, από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και καταλογισμό Φ.Π.Α. στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, σύμφωνα με διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, καθίσταται, με τη διαπίστωση της συνδρομής των μεταβατικών διατάξεων της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.3<sup>α</sup> του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό Φ.Π.Α. (και των σχετικών προστίμων) στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης εντός του έτους 2023 των πράξεων του Φ.Π.Α., του προστίμου του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. και της ειδικής χρηματικής κύρωσης, καθόσον παραγράφονταν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα με την παρέλευση της 31/12/2023.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

#### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

**Επειδή**, με το άρθρο 62 παρ. 1, 3 και 4 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. .... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά



με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

**Επειδή**, 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**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή**, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

**Επειδή**, 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. (ΣτΕ 1404/2015).

**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**, με το άρθρο 65 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**, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου για την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» της οποίας αναπόσπαστο κομμάτι αποτελεί το με αριθ. πρωτ. .... Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών για την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:..... με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο επαγγελματικών ηλεκτρικών μηχανημάτων, άλλων ηλεκτρικών συσκευών και υλικών επαγγελματικής ή οικιακής χρήσης. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών όλα τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους διότι η επιχείρηση: α) δεν εντοπίστηκε στη δηλωθείσα, ως έδρα της, διεύθυνσή της επί της οδού ..... στην Αθήνα, β) δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής να θέσει στη διάθεσή της τα λογιστικά της αρχεία, κατόπιν σχετικών προσκλήσεων γ) δε διέθετε χώρο για αποθήκευση εμπορευμάτων, δ) δεν απασχόλησε προσωπικό, ε) στις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε δε δήλωσε αγορές, έξοδα, δαπάνες και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων δεν δηλώθηκε ως πελάτης, στ) δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή από τρίτες χώρες, ζ) στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ παρουσιάζει δαπάνες χωρίς όμως να έχει δηλώσει προμηθευτές στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις ή να έχει δηλωθεί από τρίτους ως πελάτης.

- Η «.....» δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής να παράσχει στοιχεία για την απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών. Από έρευνα στο υποσύστημα στοιχείων δηλώσεων τιμολογίων πελατών - προμηθευτών της ΑΑΔΕ προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δήλωσε ως προμηθευτή της την «.....» με ΑΦΜ:..... για είκοσι οκτώ (28) συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 2.351.000,00€, ενώ δηλώθηκε ως πελάτης από την τελευταία για είκοσι οκτώ (28) συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 2.351.000,00€. Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας στα πιστωτικά ιδρύματα της χώρας (μέσω του συστήματος μητρώου τραπεζικών λογαριασμών) προέκυψε ότι δεν υπάρχουν κινήσεις

για εκδοθείσες επιταγές ή εμβάσματα ή μεταφορές από την προσφεύγουσα με αποδέκτη την «.....» που να καλύπτουν την αξία των επίμαχων τιμολογίων, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 2.351.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 540.730,00 €, ήτοι σύνολο 2.891.730,00€.

**Επειδή**, η «.....», ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, βαρύνεται να αποδείξει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν, όπως περιγράφονται στα ληφθέντα τιμολόγια.

**Επειδή**, τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η «.....» δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, αναφορικά με την πραγματοποίηση των συναλλαγών αλλά και την εξόφληση αυτών, προκειμένου να τεκμηριώσει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. 8429/..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ..... και ειδικότερα την απόρριψη

α) ως απaráδεκτης λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης, ως προς την υπ' αριθ. υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 και την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και

β) ως αβάσιμης ως προς την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της «.....» και συνυπόχρεος ο ..... - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012**

Διαφορά φόρου	473.015,35€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.	602.176,80€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>1.075.192,15€</b>

Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	22.409,93€
---	------------

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 55 παρ. 2δ του Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012**

Πρόστιμο	270.365,00€
----------	-------------

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012**

Ειδική κύρωση	540.730,00€
---------------	-------------

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.