



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/09/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1731

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ ΟΡΓ Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της υπ' αριθμ. Α.1122/29.5.2020 (ΦΕΚ Β' 2088/31.5.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., με έδρα στην, οδός αριθμός, β) του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, πρώην κατοίκου και ήδη κρατούμενου στο Κατάστημα Κράτησης, και γ) της του, ΑΦΜ

κατοίκου, οδός αριθμός, κατά i) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ΦΕ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		21/10/2019	21/11/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	57.145,72 €

και ii) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		21/10/2019	21/11/2019	ΦΠΑ	01/01/2010 - 31/12/2010	102.237,05 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις i) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ και ii) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, των οποίων ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η ακύρωση, καθώς και τις από 21.10.2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, β) του του, ΑΦΜ, και γ) της του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Φόρος εισοδήματος (ΦΕ)

1) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων φόρος εισοδήματος (ΦΕ) ποσού 28.520,10 €, πλέον 28.625,62 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013), ήτοι συνολικό ποσό 57.145,72 €.

Η διαφορά ΦΕ προέκυψε επί τη βάσει της από 21.10.2019 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, σύμφωνα με την οποία

προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα αποτελέσματα (κέρδη) της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 στο ποσό των 114.080,38 €.

ΦΠΑ

2) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων ΦΠΑ ποσού 51.024,13 €, πλέον 51.212,92 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των υποβληθείσων περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ α' και β' τριμήνων της φορολογικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010 και μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ γ' και δ' τριμήνων της ίδιας φορολογικής περιόδου και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013), ήτοι συνολικό ποσό 102.237,05 €.

3) Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 21.10.2019 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν εξωλογιστικά οι φορολογητέες εκροές της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2010-31.12.2010, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων της, με την προσθήκη ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 206.656,39 € στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου αυτής και οι φορολογητέες εισροές της κατά την ίδια περίοδο με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 94.962,44 € από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής λόγω μη αναγνώρισης του συνόλου των δηλωθεισών με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ α' και β' τριμήνων της ίδιας φορολογικής περιόδου φορολογητέων εισροών της, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2010-31.12.2010	139.041,73 €	345.698,12 €	94.448,82 €	-513,62 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους οι προσφεύγουσες και ο προσφεύγων ζητούν, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων τους, την ακύρωση των ως άνω πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Η όλη διαδικασία που προηγήθηκε της έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων είναι απολύτως άκυρη, γιατί παραβιάσθηκαν όλες σωρευτικά οι σχετικές με τη νομιμότητα των επιδόσεων διατάξεις.

2.) Από τα στο ιστορικό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής εκτιθέμενα προκύπτει ότι η τρίτη εκ των προσφευγόντων προσώπων είχε την ιδιότητα της ετερορρύθμου εταίρου της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων και ότι για πρώτη φορά στις 27.6.2011 κατέστη ομόρρυθμος εταίρος της. Οι οφειλές που καταλογίζονται ατομικά σε βάρος της με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ως αλληλεγγύως προς την πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων

ευθυνόμενης ανάγονται στη χρήση 01.01.2010-31.12.2010, κατά την οποία αυτή ήταν ετερόρρυθμος εταίρος.

3.) Η πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων ουδεμία διάταξη παραβίασε, αφού κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της τήρησε στο ακέραιο τις ισχύουσες διατάξεις. Ειδικότερα, η μη προσκόμιση των λογιστικών αρχείων-φορολογικών βιβλίων της οφείλεται αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός ότι οι προσφεύγουσες και ο προσφεύγων δεν έλαβαν γνώση του αιτήματος για προσκόμισή τους λόγω ακυρότητας των επιδόσεων των σχετικών προσκλήσεων και μάλιστα σε διευθύνσεις, με τις οποίες ουδεμία είχαν σχέση και δεν αποτελούσαν είτε έδρα της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων είτε κατοικία της τρίτης και του δεύτερου εξ αυτών.

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...*με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων [...] η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.)- νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής. Η δυνατότητα δικαστικής αμφισβήτησης της νομιμότητας της απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί, κατά τούτο, αναγκαίο συμπλήρωμα του αντίστοιχου διαδικαστικού δικαιώματος που παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους, οι οποίοι, λόγω της συμμετοχής τους στη διοικητική διαδικασία που προηγείται της οριστικοποίησης της φορολογικής οφειλής του νομικού προσώπου, νομιμοποιούνται ενεργητικώς για την άσκηση προσφυγής κατά της πράξης, με την οποία περατώνεται η προβλεπόμενη εκ του νόμου ενδικοφανής διαδικασία. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, η οποία θα απέκλειε τη δυνατότητα άσκησης προσφυγής για την παραπάνω κατηγορία προσώπων, ανεξαρτήτως του ότι δεν βρίσκει έρεισμα στον νόμο, θα είχε ως συνέπεια να παραμένει ημιτελής και άνευ ουσιαστικού περιεχομένου η παρεχόμενη από το άρθρο 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ. δυνατότητα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής, αποτέλεσμα που δυσχερώς εναρμονίζεται με τη λειτουργία και τον σκοπό που εξυπηρετεί η καθιερούμενη από το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής διαδικασία, η τήρηση της οποίας, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 2691/2019, 1483-1485/2019 και 1686/2019), αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στην επανεξέταση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο στο πλαίσιο του διοικητικού ελέγχου της νομιμότητας βλαπτικών των εννόμων*

συμφερόντων του πράξεων της φορολογικής διοικήσεως, ώστε, εάν, τελικώς, δεν επιλυθεί η διαφορά από την ίδια τη διοίκηση, να έχουν τουλάχιστον εκκαθαριστεί επαρκώς, από απόψεως πραγματικού, τα λυσιτελώς τιθέμενα σε κάθε υπόθεση νομικά ζητήματα, προκειμένου να διευκολύνεται το έργο των εν συνεχεία επιλαμβανόμενων διοικητικών δικαστηρίων επί τω σκοπώ της ταχείας και αποτελεσματικής επίλυσης των αγόμενων ενώπιόν τους φορολογικών διαφορών. Μόνο, εξάλλου, το γεγονός ότι τα κατ' άρθρο 115 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση για την καταβολή των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων και προστίμων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή των βεβαιωθέντων σε βάρος τους ποσών (ΣτΕ 1775/2018, 2274-2275/2017, 884/2011, 4411/2011, 237/2008, 708/2008, 2495/2007, 2999/2006, 2712/2002 κ.ά.) δεν τους στερεί από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής. Και τούτο, διότι, εν αντιθέσει με τον προϊσχύοντα Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ/γμα 331/1985 [...]), ο οποίος προέβλεπε ότι δικαίωμα προσφυγής έχει «εκείνος που βαρύνεται άμεσα από την πράξη» ή «εκείνος στον οποίο παρέχεται ειδικά το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό νόμο» (άρθρο 74 παρ. 1), ο Κ.Δ.Δ., οι διατάξεις του οποίου τυγχάνουν, εν προκειμένω, εφαρμογής, αποσυνδέει το έννομο συμφέρον προς άσκηση προσφυγής κατά πράξεων της φορολογικής αρχής από την ύπαρξη ιδίας φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος, ορίζοντας στο άρθρο 64 παρ. 1 περ. α' ότι προσφυγή μπορεί, μεταξύ άλλων, να ασκήσει όποιος «έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον» (πρβλ. και ΣτΕ 1316/2012), προϋπόθεση που συντρέχει, κατ' αρχήν, ως προς εκείνον που ασκεί προσφυγή κατά της απορριπτικής της ενδικοφανούς προσφυγής του πράξεως, σε περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, το δικαίωμα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής παρέχεται ευθέως εκ του νόμου. Ουδεμία, εξάλλου, αντίθεση ανακύπτει μεταξύ της, κατά τα ανωτέρω, ερμηνείας των προαναφερόμενων διατάξεων προς τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1775/2018, 2274-2275/2017, 4357/2014, 884/2011, 4411/2011, 237/2008, 708/2008, 2495/2007, 2999/2006, 2712/2002 κ.ά.), με τις οποίες το Δικαστήριο, εκκινώντας από την αφετηρία ότι οι προσωπικώς και αλληλεγγύως υπόχρεοι για τις φορολογικές οφειλές νομικών προσώπων δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, με αποτέλεσμα η ευθύνη τους να ανάγεται στο στάδιο της εισπράξεως και όχι της βεβαιώσεως του φόρου, είχε κρίνει ότι τα πρόσωπα αυτά νομιμοποιούνται μεν να ασκήσουν ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης, βάσει της οποίας επισπεύδεται σε βάρος τους διοικητική εκτέλεση προς είσπραξη των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων, όχι, όμως, και προσφυγή κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου πράξης της φορολογικής αρχής. Τούτο δε, διότι οι αποφάσεις αυτές, οι οποίες εκδόθηκαν επί υποθέσεων που διέπονται από καθεστώς προγενέστερο του Κ.Φ.Δ., δεν περιέχουν ρητή ή εμμέσως συναγόμενη ερμηνευτική κρίση περί απαραδέκτου ασκήσεως προσφυγής κατά πράξεως της φορολογικής αρχής, απορριπτικής ενδικοφανούς προσφυγής του έχοντος προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη προσώπου, ασκηθείσα κατ' ενάσκηση παρεχόμενης σε αυτόν υπό του νόμου δυνατότητας, ζήτημα που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, τίθεται στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (21.11.2019) και **πριν** την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019): «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές,

πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης 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 βεβαίωσης 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. 3. [...] 7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα. 8. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12.12.2019): «1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, 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. 2. [...]. 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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/ 12.12.2019), όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (11.9.2020): «Οι παρ. 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 και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος** σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 [...], της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 [...], της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 [...], καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 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 Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών **μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2020**. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει [...]. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. **Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή** κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 50 εδ. δ' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (11.9.2020): «Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 34 ν. 4646/2019: «Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις αποκαθίσταται μια **εύλογη ισορροπία** ανάμεσα στην ευθύνη του πρωτοφειλέτη νομικού προσώπου/νομικής οντότητας και στην αλληλέγγυα ευθύνη των ασκούντων

πραγματική διοίκηση για την εξόφληση των υποχρεώσεων του πρώτου προς το Δημόσιο (ειδικότερα του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ). **Η μέχρι σήμερα ισχύουσα ρύθμιση επιβάλλει ένα είδος αντικειμενικής ευθύνης που δεν αφορά μόνο τα πρόσωπα που άσκησαν πραγματική διοίκηση κατά τη διάρκεια της οποίας δημιουργήθηκαν και έμειναν ανεξόφλητες οι παραπάνω υποχρεώσεις αλλά επεκτείνεται στα πρόσωπα που διαδέχθηκαν τους ανωτέρω** στη διοίκηση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Τα τελευταία, **ενώ δεν έχουν οποιαδήποτε συμμετοχή** στη δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης και στην μη εκπλήρωσή της, υπό το ισχύον σήμερα νομικό πλαίσιο, ευθύνονται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα που προκάλεσαν την οφειλή. Συνεπώς, **η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στα πρόσωπα που πράγματι άσκησαν διοίκηση** και ως εκ τούτου είχαν την δυνατότητα να ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του νομικού προσώπου/οντότητας, δηλαδή ήταν εξουσιοδοτημένα να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που βάραιναν το τελευταίο, συμπεριλαμβανομένης και της εξόφλησης του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ. Για τον λόγο αυτόν η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στους Εκτελεστικούς Προέδρους, Διευθυντές, Γενικούς Διευθυντές, Διαχειριστές, Διευθύνοντες Συμβούλους, Εντεταλμένους στη Διοίκηση και Εκκαθαριστές που εκτός της τυπικής ιδιότητάς τους συνέτρεχαν σωρευτικά οι ακόλουθες τρεις 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 ορισμένων ειδικότερων περιπτώσεων, που ορίζονται επίσης κατωτέρω, 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 παραπάνω πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. **Αν οι οφειλές της περίπτωσης β' διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές.** [...]. Επίσης, ρητά προβλέπεται ότι 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. Ο ανωτέρω περιορισμός της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και οντότητες αποτελεί **κανόνα στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και υπό μάλλον επεικέστηρη εκδοχή.** Περαιτέρω, αποφεύγονται ακραίες περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης προσώπων που είναι προδήλως αμέτοχα στην δημιουργία των φορολογικών υποχρεώσεων και στην μη εξόφλησή τους όπως οι Εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων. Αυτό άλλωστε έχει κρίνει και το ΝΣΚ στην γνωμοδότηση 165/2007 της 24.4.2007 η οποία έγινε δεκτή από τον Αρ. Πρωτ. 2/33094/0025 της 14.6.2007. Για την ταυτότητα του λόγου, η αλληλέγγυα ευθύνη δεν πρέπει να καταλαμβάνει τους διοικούντες που διαδέχθηκαν εκείνους οι οποίοι άφησαν ανεξόφλητες τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου. Είναι επίσης αξιοσημείωτο ότι η μέχρι σήμερα

ισχύουσα δρακόντεια νομοθεσία, έχει ως συνέπεια την άρνηση ανάληψης καθηκόντων εκκαθαριστή, με αποτέλεσμα να βρίσκονται επί σειρά ετών σε κατάσταση τέλματος, νομικά πρόσωπα που τελούν υπό εκκαθάριση. Συναφώς επισημαίνεται, ότι εταιρείες του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα με ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο πολύ συχνά δεν μπορούν να απευθυνθούν σε έμπειρα στελέχη για την ανάληψη διαχειριστικών καθηκόντων διότι η αλληλέγγυα ευθύνη είναι απολύτως αποτρεπτική προς τούτο. Επομένως, η προτεινόμενη ρύθμιση συμβάλλει στην εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και στην αποκατάσταση κλίματος ασφάλειας των συναλλαγών.»

Επειδή, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (21.11.2019) και **πριν** την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12.12.2019)) σε συνδυασμό με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση (7μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), η τρίτη και ο δεύτερος εκ των προσφευγόντων προσώπων δεν είχαν δικαίωμα να ασκήσουν την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά της ως άνω υπ' αριθμ./2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, αλλά μόνο κατά της ως άνω υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010 του ιδίου Προϊσταμένου. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (21.11.2019) και **πριν** την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019, δεδομένου ότι **μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (11.9.2020) **δεν έχει περιέλθει καθ' οιονδήποτε τρόπο σε γνώση της Υπηρεσίας κανένα στοιχείο**, από το οποίο να προκύπτει ότι έχει υποβληθεί η προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 29 εδ. γ' ν. 4646/2019 αίτηση περί υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν **μετά** την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019), κανένα από τα δύο αυτά πρόσωπα δεν ήταν, ούτε κατά την ημερομηνία έκδοσης ούτε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, αλληλεγγύως -με την πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων- ευθυνόμενο για την πληρωμή του επιβληθέντος σε αυτήν με την ως άνω υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής ΦΕ και των σχετικών επιβληθεισών προσαυξήσεων, αφού από κανένα από τα στοιχεία της υπό κρίση υπόθεσης, αλλά ούτε και από τα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), δεν προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία είχε λυθεί ή συγχωνευθεί (άρθρο 50 παρ. 1 ν. 4174/2013) κατά τις δύο αυτές ημερομηνίες (έκδοσης και κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων)· αντιθέτως, αμφότερα τα πρόσωπα αυτά ήταν αλληλεγγύως -με την πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων- ευθυνόμενα για την πληρωμή του επιβληθέντος σε αυτήν με την ως άνω υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής ΦΠΑ και των σχετικών επιβληθεισών

προσαυξήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 2 ν. 4174/2013. Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται απαραδέκτως από την τρίτη και τον δεύτερο εκ των προσφευγόντων προσώπων κατά της ως άνω υπ' αριθμ./2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής (πρβλ. και τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης: «**νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή**»)).

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2274/2017 απόφαση (5μ.) του ΣΤ' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 7 της απόφασης), «...**οι προεκτεθείσες στη σκέψη 4 διατάξεις** [εννοούνται οι διατάξεις του άρθρου 115 ν. 2238/1994] **δεν δημιουργούν ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων που έχουν την ιδιότητα του διαχειριστή ή του διευθύνοντος συμβούλου κλπ ανωνύμου εταιρείας (κατά τον χρόνο διάλυσης αυτής ή που αποκτούν την εν λόγω ιδιότητα κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρείας, ανεξαρτήτως διάλυσης αυτής βλ. ΣτΕ 1465/2014, 884/2011 επτ., 2495/2007), για καταβολή του οφειλόμενου από την εταιρεία φόρου, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος της εταιρείας φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαίωσης του φόρου, αλλά στο στάδιο της είσπραξης του. Επομένως, τα ανωτέρω πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και δεν νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξης της φορολογικής αρχής, με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από την εταιρεία φόρος, ενώ για την ενεργοποίηση της ευθύνης των προσώπων αυτών δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαίωσης του φόρου, με κοινοποίηση, προς τα πρόσωπα αυτά, φύλλου ελέγχου, υποκείμενου σε προσφυγή, ούτε, περαιτέρω, η επ' ονόματί τους ταμειακή βεβαίωση του οφειλόμενου ποσού του φόρου, αλλά επιτρέπεται, κατ' αρχήν, να επιδιωχθεί η αναγκαστική είσπραξη του οφειλόμενου ποσού του φόρου από τα πρόσωπα αυτά βάσει της ταμειακής βεβαίωσης που έχει εκδοθεί επ' ονόματι της εταιρείας. Η ανωτέρω ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων, σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 64 παρ. 1 και 113 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (ν. 2717/1999), δεν αποστερεί τα προαναφερθέντα πρόσωπα της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνται, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, διότι τα πρόσωπα αυτά, εφόσον δεν έχουν δικαίωμα να ασκήσουν προσφυγή κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξης, δύνανται, κατά τη σύμφωνη με την ανωτέρω συνταγματική διάταξη ερμηνεία των άρθρων 217 παρ. 1 και 219 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, να ασκήσουν **ανακοπή** κατά της ατομικής ειδοποίησης, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλόμενη και η εκδοθείσα σε βάρος της εταιρείας ταμειακή βεβαίωση (βλ. ΣτΕ 2267/2016 επτ., 844/2012, 4411/2011, 237/2008, 2999/2006) και να προβάλουν λόγους αναγόμενους στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαίτησης του Δημοσίου, εκτός εάν, κατόπιν προσφυγής της εταιρείας κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξης, (στη δίκη επί της προσφυγής τα ανωτέρω πρόσωπα δύνανται να παρέμβουν κατ' άρθρο 113 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), έχει εκδοθεί τελεσίδικη δικαστική απόφαση, με την οποία έχει κριθεί, κατ' ουσίαν, η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης (βλ. ΣτΕ 2267/2016 επτ., 844/2012, πρβλ. ΣτΕ 708/2008, 2712/2002). Δεδομένου, όμως, ότι οι διαχειριστές,**

οι διευθύνοντες σύμβουλοι και οι εκκαθαριστές ανωνύμων εταιρειών δεν είναι τα υποκείμενα της φορολογικής υποχρέωσης, δεν έχουν μετάσχει στη διαδικασία ελέγχου και δεν τους έχει κοινοποιηθεί η πράξη καταλογισμού του φόρου, την οποία, άλλωστε, δεν νομιμοποιούνται να προσβάλλουν, αλλά είναι τρίτοι, **των οποίων η ευθύνη γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της είσπραξης του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρείας**, τα πρόσωπα αυτά **αποκτούν, κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε., την ιδιότητα του «οφειλέτη», μόνον από και με την έκδοση και κοινοποίηση προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης** που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., μέσω της οποίας **πληροφορούνται** την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους, και τους παρέχεται η δυνατότητα είτε να αμυνθούν αποτελεσματικά, ασκώντας την ανακοπή της παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της ατομικής ειδοποίησης, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλόμενη και η ταμειακή βεβαίωση, είτε να προβούν σε ρύθμιση του χρέους τους. Επομένως, αναγκαία προϋπόθεση για τη λήψη κατά των ανωτέρω προσώπων οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσης συνιστά η προηγούμενη έκδοση και νόμιμη κοινοποίηση προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., η παράλειψη της οποίας καθιστά άκυρη τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσης, ενώ η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου, με την οποία ορίζεται ότι η παράλειψη αποστολής της ατομικής ειδοποίησης δεν ασκεί καμία επίδραση στο κύρος των αναγκαστικών μέτρων που λαμβάνονται κατά του οφειλέτη, δεν έχει, οπωσδήποτε, εφαρμογή επί αναγκαστικής εκτέλεσης εις βάρος τρίτων, ευθυνόμενων προσθέτως και αλληλεγγύως για χρέη άλλων προσώπων, εφόσον, τυχόν εφαρμογή της, θα απέληγε είτε στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης εις βάρος τους, χωρίς προηγούμενως να τους έχει δοθεί η δυνατότητα να εξοφλήσουν το χρέος τους, είτε στην απώλεια σταδίου δικονομικής προστασίας τους (βλ. ΣτΕ 2267/2016 επτ., 1477/2014, 844/2012, πρβλ. ΣτΕ 29/2013, 708/2008, 1639/2003). Περαιτέρω, δεδομένου ότι, κατά τα ανωτέρω, σκοπός της ατομικής ειδοποίησης είναι η γνωστοποίηση στα παραπάνω πρόσωπα του χρέους τους, ούτως ώστε αυτά να μπορέσουν να αμυνθούν αποτελεσματικά, με την άσκηση ανακοπής, πριν τη λήψη συγκεκριμένου μέτρου εκτέλεσης, όπως η κατάσχεση κινητών ή ακινήτων τους, απαιτείται να αναφέρονται σε αυτήν (την ατομική ειδοποίηση) τα προσδιοριστικά στοιχεία του χρέους, όπως το οικονομικό έτος, στο οποίο ανάγεται η οφειλή, και η αιτία αυτού, δηλαδή εάν αυτό αποτελεί ατομική οφειλή των παραπάνω προσώπων ή οφειλή βεβαιωθέντος φόρου νομικού προσώπου, για την οποία τα πρόσωπα αυτά έχουν, κατά τα ήδη εκτεθέντα, πρόσθετη ευθύνη για την πληρωμή του.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η τρίτη προσφεύγουσα προβάλλει ότι από τα στο ιστορικό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής εκτιθέμενα προκύπτει ότι είχε την ιδιότητα της ετερορρυθμού εταιρού της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων και ότι για πρώτη φορά στις 27.6.2011 κατέστη ομόρρυθμος εταίρος της, ενώ οι οφειλές που καταλογίζονται ατομικά σε βάρος της με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ως αλληλεγγύως προς την πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων ευθυνόμενης ανάγονται στη χρήση 01.01.2010-31.12.2010, κατά την οποία αυτή ήταν ετερόρρυθμος εταίρος.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της τρίτης εκ των προσφευγόντων προσώπων πρέπει να απορριφθεί ως απαραδέκτως προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί -και ανεξαρτήτως του ότι πάντως, κατά τα προεκτεθέντα, ούτε η τρίτη ούτε ο δεύτερος εκ των προσφευγόντων προσώπων δεν ήταν, ούτε κατά την ημερομηνία έκδοσης ούτε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων, αλληλεγγύως με την πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων ευθυνόμενοι για την πληρωμή του επιβληθέντος σε αυτήν με την ως άνω υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής ΦΕ και των σχετικών επιβληθεισών προσαυξήσεων, ενώ ήταν αλληλεγγύως με την πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων ευθυνόμενοι για την πληρωμή του επιβληθέντος σε αυτήν με την ως άνω υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής ΦΠΑ και των σχετικών επιβληθεισών προσαυξήσεων- ισχυρισμοί που βάλλουν κατά της ιδιότητας ενός προσώπου ως αλληλεγγύως με νομικό πρόσωπο/οντότητα ευθυνόμενου δεν μπορούν να προβληθούν με την κατά το άρθρο 63 ν. 4174/2013 ενδικοφανή προσφυγή -αντίθετη δε ερμηνευτική εκδοχή θα ήταν προφανώς αντίθετη με το σκοπό (*ratio*) της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 50 παρ. 7 ν. 4174/2013, όπως αυτή ερμηνεύθηκε με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), που είναι η παροχή δυνατότητας και στα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο/οντότητα ευθυνόμενα (και δεν αμφισβητούν το γεγονός αυτό) να προβάλλουν, διά της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 ν. 4174/2013, λόγους επί της ουσίας της φορολογικής οφειλής, για την εξόφληση της οποίας κατέστησαν ευθυνόμενα - αφού κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2274/2017 απόφαση (5μ.) του ΣΤ' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 7 της απόφασης) τέτοιοι ισχυρισμοί αφορούν στο στάδιο της διαδικασίας (αναγκαστικής) είσπραξης των οφειλόμενων ποσών και όχι στην ουσία (νόμω και ουσία βάσιμο) της φορολογικής οφειλής, για την οποία έχει θεσπιστεί η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ν. 4174/ 2013. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως απαραδέκτως προβαλλόμενος.

Ως προς τους πρώτο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των

βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου. Α. Γενικά. 1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι **η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.**, πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου [...]. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο [...] η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα: α. [...]. β. [...]. γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.χ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) [...]. 2. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο [...]. 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου

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 τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο 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 προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 5 ν. 4174/2013: «Με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος μάλιστα, ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ. παρατηρείται έλλειψη προσωπικού, εξαιτίας ίσως των πολυάριθμων συνταξιοδοτήσεων σε συνδυασμό με τις μετατάξεις και τα αντικίνητρα που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν. 4024/2011 [...]. Αυξήθηκε συνεπώς δυσανάλογα ο αριθμός των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς ή προστίμου και αντίστροφα μειώθηκε ο ρυθμός επιδόσεων πράξεων των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών που πρέπει να επιδίδονται με υπαλλήλους της υπηρεσίας, αφού εξάλλου, με τροποποίηση της σχετικής Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1188/2011 με την ΔΕΛ Α 1139948 ΕΞ 2012 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών [...], ορίστηκε υποχρεωτική επίδοση με δικαστικούς επιμελητές μόνο όταν το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ. Επιχειρείται επίσης ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και η προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα, τη στιγμή που ήδη έχει θεσπιστεί η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων και η ηλεκτρονική κατάθεση δικογράφων (αρθ. 49 ν. 4055/2012 σε συνέχεια και των ήδη ισχυουσών διατάξεων του αρθ. 22 του ν. 3979/2011 για την νόμιμη κοινοποίηση εγγράφων ηλεκτρονικά, με χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών), προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 3, η επίδοση επιτρέπεται

οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει. [...]. 2. [...]. 5. Σε περίπτωση περισσότερων νόμιμων αντιπροσώπων, εκπροσώπων, δικαστικών πληρεξουσίων ή αντικλήτων διαδίκου, αρκεί η επίδοση προς έναν από αυτούς, ακόμη και όταν, από το νόμο, το καταστατικό ή την πράξη διορισμού τους, προβλέπεται ότι αυτοί ενεργούν από κοινού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Οι επιδόσεις από μέρους των ιδιωτών διαδίκων γίνονται με δικαστικό επιμελητή. 2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται **είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους**. Όργανα της αστυνομίας ή της αγροφυλακής ή υπάλληλοι των δήμων ή κοινοτήτων μπορούν, μέσα στα όρια των εδαφικών τους περιφερειών, να διενεργούν τις επιδόσεις αυτές. 3. [...]. 4. Οι επιδόσεις γίνονται ύστερα από έγγραφη παραγγελία του διαδίκου, του νόμιμου αντιπροσώπου, του εκπροσώπου ή του δικαστικού πληρεξουσίου του. [...]. 5. [...]. 6. Οι προβλεπόμενες από τις ανωτέρω παραγράφους επιδόσεις μπορούν να γίνονται και με ηλεκτρονικά μέσα, εφόσον τα προς επίδοση έγγραφα φέρουν προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, κατά την έννοια του άρθρου 3 παρ. 1 του π.δ. 150/2001 [...]. Τα προς επίδοση έγγραφα που υποβλήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα θεωρείται ότι επιδόθηκαν, εφόσον επιστραφεί στο δικαστήριο από τον παραλήπτη ηλεκτρονική απόδειξη, που φέρει προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, κατά την ως άνω έννοια, και ισχύει ως έκθεση επίδοσης. 7. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίου ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ.

πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους. 2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι. 3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο. [...]. 2. Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 51 εφαρμόζεται και στις επιδόσεις του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 και 3 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Ειδικώς, η επίδοση σε ιδιώτες: α) αν αυτοί [...] κρατούνται σε φυλακή, γίνεται με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου στο διευθυντή [...] της φυλακής εφόσον, σύμφωνα με βεβαίωση [...] της φυλακής, η οποία και μνημονεύεται στην έκθεση επίδοσης, η επικοινωνία μαζί τους δεν είναι δυνατή, β) [...]. 2. [...]. 3. Τα πρόσωπα στα οποία παραδίδεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους, το έγγραφο οφείλουν να το παραδώσουν, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, σε αυτόν που αφορά η επίδοση, με έγγραφη απόδειξη [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 2717/1999, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης

διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης. 2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. [...]. 4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44 παρ. 3 ν. 2717/1999, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ.

πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «*Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019): «*1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση. 2. Η επίδοση θεωρείται ότι συντελέστηκε: α) [...], β) στην περίπτωση της παρ. 2 του άρθρου 47, από το χρόνο που, σύμφωνα με την έκθεση, εκδηλώθηκε η άρνηση παραλαβής του εγγράφου στο κατάστημα της αρχής ή του δικαστηρίου, γ) στην περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 53, από το χρόνο της παράδοσης του εγγράφου στα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή, ενώ δ) [...].*»

Επειδή, όπως συνάγεται σαφώς από την τελολογική ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 5 παρ. 3 περ. δ' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019), καθώς και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019), αλλά και από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 5 ν. 4174/2013, ο προβλεπόμενος από τη διάταξη αυτή όρος για τη νόμιμη κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας («μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο») δεν έχει την έννοια ότι, για να είναι νόμιμη η επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, θα πρέπει να προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ότι εξετάστηκε η δυνατότητα κοινοποίησης με έναν από τους άλλους τρεις (3) τρόπους που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 5 ν. 4174/2013 (περ. α'-γ') και διαπιστώθηκε αιτιολογημένα ότι δεν ήταν αντικειμενικά δυνατή η κοινοποίηση με κανέναν από αυτούς· έχει απλώς την έννοια της προώθησης-«ενθάρρυνσης» της κοινοποίησης με έναν από τους άλλους τρεις τρόπους ενόψει των επιδιωκόμενων, με τη θέσπισή τους, σκοπών (εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα κ.λπ.). Αν το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης κρίνει ότι το δημόσιο συμφέρον διασφαλίζεται αποτελεσματικότερα με επίδοση των κρίσιμων πράξεων/εγγράφων κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (π.χ. με

δικαστικό επιμελητή, με θυροκόλληση επί απουσίας του νόμιμου εκπροσώπου ή άρνησής του να παραλάβει το επιδιδόμενο έγγραφο) και γενικότερα ότι η επίδοση κατά τις διατάξεις αυτές είναι προσφορότερη, επιτρεπώς κατά νόμον προβαίνει σε επίδοση με έναν από τους τρόπους που προβλέπουν αυτές και όχι με έναν από τους προβλεπόμενους από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 3 περ. α'-γ' ν. 4174/2013, χωρίς να είναι υποχρεωμένο να εξετάσει προηγουμένως τη δυνατότητα κοινοποίησης με έναν από αυτούς και να την απορρίψει αιτιολογημένα ως αντικειμενικά αδύνατη.

Επειδή, με τους πρώτο και τρίτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους οι προσφεύγουσες και ο προσφεύγων προβάλλουν α) με τον μεν πρώτο λόγο, ότι η όλη διαδικασία που προηγήθηκε της έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων είναι απολύτως άκυρη, γιατί παραβιάστηκαν όλες σωρευτικά οι σχετικές με τη νομιμότητα των επιδόσεων διατάξεις, ειδικότερα δε ότι ως προς την πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων οι κοινοποιήσεις του συνόλου των εγγράφων που προηγήθηκαν της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων θα έπρεπε να πραγματοποιηθούν κατά τη διαδικασία «αγνώστου διαμονής», αφού είναι προφανές ότι η πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων δε διέθετε έδρα (το στην εμφανιζόμενη ως έδρα της επί της οδού, κατάσταση είχε παραδοθεί προς την ιδιοκτήτριά του εταιρεία), ως προς δε τον δεύτερο και την τρίτη εκ των προσφευγόντων προσώπων οι κοινοποιήσεις των προαναφερθέντων εγγράφων θα έπρεπε να πραγματοποιηθούν κατά την προβλεπόμενη για τους κρατούμενους διαδικασία, ενώ β) με τον τρίτο λόγο, ότι η πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων ουδεμία διάταξη παραβίασε, αφού κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της τήρησε στο ακέραιο τις ισχύουσες διατάξεις, ειδικότερα δε ότι η μη προσκόμιση των λογιστικών αρχείων-φορολογικών βιβλίων της οφείλεται αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός ότι οι προσφεύγουσες και ο προσφεύγων δεν έλαβαν γνώση του αιτήματος για προσκόμισή τους λόγω ακυρότητας των επιδόσεων των σχετικών προσκλήσεων και μάλιστα σε διευθύνσεις, με τις οποίες ουδεμία είχαν σχέση και δεν αποτελούσαν είτε έδρα της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων είτε κατοικία της τρίτης και του δεύτερου εξ αυτών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί των προσφευγουσών και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 3 περ. δ' ν. 4174/2013 και 55 ν. 2717/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 48 παρ. 2, 50, 51 και 56 ν. 2717/1999 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων της υπ' αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητάς της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (11.6.2019) και του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου (19.6.2019)), τόσο η υπ' αριθμ./...../2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και η υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δυνατότητα της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, όσο και το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου νομίμως κοινοποιήθηκαν (με θυροκόλληση) στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της κατοικίας της τρίτης εκ των προσφευγόντων προσώπων (η

οποία σύμφωνα με το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο του από 12.5.2015 αποφυλακιστηρίου της Διευθύντριας του Καταστήματος Κράτησης είχε αποφυλακιστεί ήδη από τις 12.5.2015) ως τελευταίας δηλωθείσας στη Φορολογική Διοίκηση, με την υπ' αριθμ./2011 δήλωση μεταβολών, νομίμου εκπροσώπου της (όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) βρίσκονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του) -δεδομένου ότι η ίδια η πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων δε διέθετε *de facto* έδρα λόγω απόδοσης στην εκμισθώτρια της χρήσης του ακινήτου, το οποίο χρησιμοποιούσε ως έδρα της, με αποτέλεσμα να μην είναι αντικειμενικά δυνατή η κοινοποίηση με παράδοση των εν λόγω εγγράφων στην έδρα της (κατά το άρθρο 5 παρ. 3 περ. β' ν. 4174/2013) ή με θυροκόλλησή τους στη διεύθυνση της έδρας της (κατά το άρθρο 5 παρ. 3 περ. δ' εδ. β' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 55 ν. 2717/1999)-, αφού κατά τα εκτεθέντα στην προ-προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης (εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς) έκρινε ότι το δημόσιο συμφέρον διασφαλίζεται αποτελεσματικότερα με επίδοση των κρίσιμων εγγράφων κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (εν προκειμένω, με παράδοσή τους στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της κατοικίας της τρίτης εκ των προσφευγόντων προσώπων ως τελευταίας δηλωθείσας στη Φορολογική Διοίκηση νομίμου εκπροσώπου της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων και τελικά με θυροκόλλησή τους στη διεύθυνση αυτή) -δεδομένου ότι, όπως προεκτέθηκε, η πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων δε διέθετε *de facto* έδρα λόγω απόδοσης στην εκμισθώτρια της χρήσης του ακινήτου, το οποίο χρησιμοποιούσε ως έδρα της, με αποτέλεσμα να μην είναι αντικειμενικά δυνατή η κοινοποίηση με παράδοση των εν λόγω εγγράφων στην έδρα της (κατά το άρθρο 5 παρ. 3 περ. β' ν. 4174/2013) ή με αποστολή τους με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση της έδρας της (κατά το άρθρο 5 παρ. 3 περ. γ' ν. 4174/2013) ή με θυροκόλλησή τους στη διεύθυνση της έδρας της (κατά το άρθρο 5 παρ. 3 περ. δ' εδ. β' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 55 ν. 2717/1999)- και γενικότερα ότι η επίδοση κατά τις διατάξεις αυτές είναι εν προκειμένω προσφορότερη, δεν τίθεται δε περίπτωση εφαρμογής της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 2717/1999, αφού ναι μεν η πρώτη εκ των προσφευγόντων προσώπων δε διέθετε *de facto* έδρα λόγω απόδοσης στην εκμισθώτρια της χρήσης του ακινήτου, το οποίο χρησιμοποιούσε ως έδρα της, ωστόσο δεν ήταν πρόσωπο αγνώστου διαμονής (και) η τρίτη εκ των προσφευγόντων προσώπων ως τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμη εκπρόσωπός της, απορριπτόμενου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του σχετικού ως άνω περί του αντιθέτου ισχυρισμού της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων. Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 20.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, β) του του, ΑΦΜ, και γ) της του, ΑΦΜ, κατά ι) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		21/10/2019	21/11/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	57.145,72 €

και ii) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		21/10/2019	21/11/2019	ΦΠΑ	01/01/2010 - 31/12/2010	102.237,05 €

και την επικύρωση των πράξεων αυτών.

Η φορολογική υποχρέωση της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της πρώτης εκ των προσφευγόντων προσώπων – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΦΕ

Οικονομικό έτος 2011

Διαφορά κύριου φόρου	28.520,10 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΕ οικονομικού έτους 2011 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013)	28.625,62 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>57.145,72 €</u>

Β. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2010-31.12.2010

Διαφορά κύριου φόρου	51.024,13 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ α' και β' τριμήνων της φορολογικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010 και μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ γ' και δ' τριμήνων της ίδιας φορολογικής περιόδου και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013)	51.212,92 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>102.237,05 €</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις προσφεύγουσες και στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.