



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.02.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 232

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 06/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, υπό την ιδιότητα της ομορρύθμου εταίρου της λυθείσας στις .../2015 ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και αλληλεγγύως συνυπεύθυνης κατά της υπ' αριθ./31.08.2020 πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, της υπ' αριθ. .../31.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), της υπ' αριθ. .../31.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και της υπ' αριθ. .../31.08.2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /31.08.2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, την υπ' αριθ. .../31.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), την υπ' αριθ. .../31.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και την υπ' αριθ. .../31.08.2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, 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 06.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, υπό την ιδιότητα της ομορρύθμου εταίρου της λυθείσας στις .../2015 ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και αλληλεγγύως συνυπεύθυνης 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /31.08.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ πρόστιμο ποσού 65.417,89 €, λόγω λήψης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 163.544,72 €, εκδόσεως του (ΑΦΜ) με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο υδραυλικού εξοπλισμού και εξοπλισμού θέρμανσης καθώς και σχετικών παροχών, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Με την υπ' αριθ. /31.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρία φόρος ποσού 20.164,44 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 21.858,25 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή

42.022,69 €, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και συνακόλουθα απόρριψη των βιβλίων του ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

Με την υπ' αριθ./31.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρία φόρος ποσού 39.778,01 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 43.119,37 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 82.897,38 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών στο ύψος των εξωλογιστικά προσδιορισθέντων στη φορολογία του εισοδήματος ακαθαρίστων εσόδων καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ./31.08.2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην ανωτέρω ομόρρυθμη εταιρία πρόστιμο ποσού 15.536,75 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $31.073,50 \text{ €} * 50 \% = 15.536,75 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 31.08.2020 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./....01.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Ουδέποτε υπήρξε διαχειριστής της εν λόγω ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Δεν συντρέχει καμιά απολύτως υποχρέωση κατά νόμο, ώστε να είναι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενη για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου. Δεν μνημονεύεται στις καταλογιστικές πράξεις σε βάρος της εταιρίας η ιδιότητα ή τα στοιχεία και τα περιστατικά (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.) με βάση τα οποία είναι συνυπεύθυνη με το νομικό πρόσωπο της εταιρίας για την καταβολή των φόρων και προστίμων που καταλογίζονται με τις προσβαλλόμενες πράξεις. Εξ αιτίας της έλλειψης αυτής οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αναιτιολόγητες, αφού δεν εμπεριέχουν στοιχείο αναγκαίο για την έκδοσή τους και την επίδοσή τους σε βάρος της.

2) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

3) Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης σε βάρος της ομορρύθμου εταιρίας παράβασης της εικονικότητας. Παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της διοικούμενης έναντι της φορολογικής αρχής, λόγω ανύπαρκτης αιτιολογίας στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, με την 498/2020 (Β' Τμήμα 7μ.) απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο πρότυπης δίκης για την ερμηνεία των προαναφερόμενων διατάξεων, κρίθηκε ότι από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγεται ότι οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι κατά νόμον για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων 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 (άρθρο 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ.), εστράφησαν κατά της πράξης της φορολογικής αρχής που εκδόθηκε σε βάρος του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου. Κατά τις ειδικότερες κρίσεις του Δικαστηρίου, η δυνατότητα δικαστικής αμφισβήτησης της νομιμότητας της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, από την οποία, άλλωστε, ο νόμος δεν εισάγει καμία εξαίρεση, παρίσταται, 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, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, ως συνέπεια να παραμένει ατελής η παρεχόμενη από το άρθρο 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ. δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, αποτέλεσμα που δυσχερώς εναρμονίζεται με τη λειτουργία και τον σκοπό της καθιερούμενης από το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς διαδικασίας, η τήρηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Η παροχή της δυνατότητας άσκησης προσφυγής και στις περιπτώσεις αυτές εξυπηρετεί, αντιθέτως, την ανάγκη ταχείας διεκπεραίωσης της όλης υποθέσεως, με την επίλυση του ουσιώδους σημασίας ζητήματος της συνδρομής ή μη των κατά νόμον προϋποθέσεων της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και όχι με την αποσπασματική αντιμετώπιση μεμονωμένων ζητημάτων που ανακύπτουν κατά το χρονικώς επόμενο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, δεδομένου, μάλιστα, ότι τυχόν ακύρωση των εκδιδόμενων στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής πράξεων, ιδίως, όταν χωρεί για τυπικούς λόγους, δεν αποκλείει, κατ' αρχήν, την επάνοδο της διοικήσεως, κατόπιν επανάληψης της σχετικής διαδικασίας, και, κατ' επέκταση, την εκ νέου αναβίωση της διαφοράς.

Επειδή, με την 2816/2020 απόφαση της επταμελούς συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, αναγνώριση της δυνατότητας άσκησης προσφυγής από τους εντεταλμένους στη διοίκηση νομικών προσώπων και οντοτήτων θα παρέμενε άνευ ουσιαστικού περιεχομένου, εάν δεν παρέχονταν στα πρόσωπα αυτά η δυνατότητα προβολής λόγων, με τους

οποίους να αμφισβητείται η συνδρομή των κατά νόμον προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους. Παραδεκτώς, ως εκ τούτου, προβάλλονται τέτοιοι λόγοι με την προσφυγή που τα πρόσωπα αυτά ασκούν κατά της απόρριψης της στρεφόμενης κατά των πράξεων της φορολογικής αρχής ενδικοφανούς προσφυγής τους. Πέραν των λόγων αυτών, με την προσφυγή μπορούν να προβληθούν και λόγοι, αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου, όπως είναι κατ' εξοχήν οι λόγοι περί παραγραφής των σχετικών φορολογικών αξιώσεων. Και τούτο, διότι, άλλως, η παροχή της δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής θα είχε ως συνέπεια τον, άνευ λόγου, περιορισμό των αιτιάσεων που, υπό το προγενέστερο του Κ.Φ.Δ. καθεστώ, μπορούσαν να προβληθούν από τους αλληλεγγύως υπόχρεους κατά του νόμιμου τίτλου (πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου), με την ανακοπή που ασκούσαν κατά των πράξεων διοικητικής εκτέλεσης που εκδίδονταν σε βάρος τους (βλ. άρθρο 224 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., πρβλ. ΣτΕ 1775/2018). Δικονομικού χαρακτήρα περιορισμοί των δυνάμενων να προβληθούν λόγων προσφυγής δεν εισάγονται, εξάλλου, από τις επιμέρους διατάξεις της διοικητικής δικονομίας -με τις οποίες οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι δεν διαφοροποιούνται, από δικονομικής απόψεως, από οποιοδήποτε άλλο νομιμοποιούμενο στην άσκηση προσφυγής πρόσωπο- ούτε, άλλωστε, θα μπορούσαν εμμέσως να συναχθούν από τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ., ν. 2717/1999, Α' 97), οι οποίες, ερμηνευόμενες σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του ίδιου Κώδικα, έχουν, αντιθέτως, την έννοια ότι με την προσφυγή μπορούν κατ' αρχήν να προβάλλονται όλοι, ανεξαιρέτως, οι λόγοι που οδηγούν στην εν όλω ή εν μέρει ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλομένης πράξεως, υπό την αυτονόητη επιφύλαξη της τηρήσεως των γενικώς ή ειδικώς προβλεπόμενων προϋποθέσεων παραδεκτού. Σε αμφοτέρως, αντιθέτως, τις περιπτώσεις, οι αλληλεγγύως ευθυνόμενοι έχουν προσωπικό και άμεσο έννομο συμφέρον προβολής των συγκεκριμένων κατηγοριών λόγων, δεδομένου ότι τόσο στην περίπτωση αμφισβήτησης της συνδρομής των προϋποθέσεων της αλληλέγγυας ευθύνης, όσο και στην περίπτωση που αμφισβητείται η νομιμότητα του επιβληθέντος στο νομικό πρόσωπο φορολογικού βάρους τυχόν αποδοχή της προσφυγής έχει ως συνέπεια την απαλλαγή του προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενου προσώπου από την πρόσθετη εγγυητικού χαρακτήρα ευθύνη του για την πληρωμή των βεβαιωθέντων σε βάρος του νομικού προσώπου φορολογικών οφειλών. Μόνο, εξάλλου, το γεγονός ότι τα 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 του ποσών δεν αποτελεί, υπό το καθεστώς του Κ.Δ.Δ., επαρκή κατά νόμον λόγο αποκλεισμού του εννόμου συμφέροντός τους προς αμφισβήτηση της νομιμότητας της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής οφειλής του νομικού προσώπου (πρβλ. ΣτΕ 498/2020). Απαράδεκτο προβολής των τελευταίων αυτών λόγων δεν μπορεί να

δικαιολογηθεί ούτε κατ' επίκληση της ανάγκης αποτροπής του κινδύνου έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων, καθόσον ο κίνδυνος αυτός -ο οποίος, άλλωστε, περιορίζεται σημαντικά μέσω της χρήσης του Ολοκληρωμένου Συστήματος Διαχείρισης Δικαστικών Υποθέσεων για τη Διοικητική Δικαιοσύνη (Ο.Σ.Δ.Δ.Υ. - Δ.Δ.)- αντιμετωπίζεται επαρκώς με την ενεργοποίηση της απορρέουσας εκ του καθήκοντος επιμελούς και καλόπιστης διεξαγωγής της δίκης υποχρέωσης των διαδίκων, και, ιδίως, της φορολογικής διοικήσεως για ενημέρωση του δικάζοντος την υπόθεση δικαστηρίου για τις εκκρεμείς ενώπιον άλλων δικαστηρίων συναφείς υποθέσεις, σε συνδυασμό με την εφαρμογή των περί δεδικασμένου διατάξεων της διοικητικής δικονομίας (άρθρο 197 του Κ.Δ.Δ.), από τις οποίες συνάγεται ότι η ανέκκλητη απόφαση που δημοσιεύεται πρώτη ή η απόφαση που καθίσταται το πρώτον τελεσίδικη δεσμεύει, ως προς το κριθέν ζήτημα της νομιμότητας της φορολογικής οφειλής ή της καταλογιστικής του φόρου πράξης, το διοικητικό δικαστήριο που επιλαμβάνεται, εν συνεχεία, της προσφυγής του νομικού προσώπου. Στην αντίστροφη, εξάλλου, περίπτωση, ο κίνδυνος έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων αποτρέπεται με την εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 197 του Κ.Δ.Δ., στην οποία ορίζεται ότι το, κατά τις λοιπές παραγράφους του αυτού άρθρου, παραχθέν από τελεσίδικες και ανέκκλητες αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων δεδικασμένο «εκτείνεται . . . και σε εκείνους από τους οποίους, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης», κατηγορία στην οποία προδήλως υπάγονται και οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι, με αποτέλεσμα, και στις περιπτώσεις αυτές, το μεταγενεστέρως επιληφθέν διοικητικό δικαστήριο να δεσμεύεται από το ήδη δημιουργηθέν, κατά την εκδίκαση της προσφυγής του νομικού προσώπου, δεδικασμένο ως προς το ζήτημα της νομιμότητας της φορολογικής οφειλής ή της καταλογιστικής του φόρου πράξης.

Επειδή, από τον συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται, περαιτέρω, ότι για το παραδεκτό της προβολής λόγων περί ελλείψεως των κατά νόμον προϋποθέσεων αλληλέγγυας ευθύνης δεν απαιτείται να προβάλλονται, σωρευτικώς, και λόγοι, με τους οποίους να αμφισβητείται η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής ή της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου. Τούτο ισχύει και αντιστρόφως, υπό την έννοια ότι παραδεκτώς προβάλλονται, αυτοτελώς, λόγοι που στρέφονται κατά της νομιμότητας της πράξης επιβολής φόρου ή που αμφισβητούν την ύπαρξη της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, χωρίς να συνοδεύονται από λόγους, με τους οποίους να αμφισβητείται η συνδρομή των προϋποθέσεων της αλληλέγγυας ευθύνης. Και ναι μεν η τυχόν αποδοχή της προσφυγής στην πρώτη περίπτωση έχει ως αποτέλεσμα μόνον την απαλλαγή του προσφεύγοντος από την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του - με την ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως να περιορίζεται στο αντίστοιχο κεφάλαιο, χωρίς να θίγεται, κατά τα λοιπά, η νομιμότητά της και, κατ' επέκταση, η φορολογική οφειλή του κυρίως υποχρέου και των λοιπών μετ' αυτού συνευθυνόμενων προσώπων - ενώ στη δεύτερη περίπτωση μπορεί να οδηγή,

ανάλογα και με το ειδικότερο περιεχόμενο των λόγων προσφυγής, στην εν όλω ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως, με όλες τις εντεύθεν έννομες συνέπειες, η διαφοροποίηση, εν τούτοις, αυτή, η οποία, άλλωστε, είναι εγγενής στο πλαίσιο της εκδίκασης των διοικητικών διαφορών, δεν μπορεί να δικαιολογήσει την επιβολή υποχρέωσης σωρευτικής προβολής αμφοτέρων των κατηγοριών λόγων και, μάλιστα, επί ποινή απαραδέκτου του ενδίκου βοηθήματος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 3 και 4 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο

εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου. 4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1066/2011 ορίζεται ότι: «1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί. ...»

Επειδή, η Υπηρεσία μας με τη με αριθ./28.01.2021 απόφασή της επί της από09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό της περί παραγραφής της υπ' αριθ./31.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και της υπ' αριθ./31.08.2020 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, συνεπώς η υπό εξέταση προσφυγή καθίσταται άνευ αντικειμένου για τις εν λόγω πράξεις.

Επειδή, η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ δεν εξόφλησε την οφειλή που βεβαιώθηκε με το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 και ως εκ τούτου δεν έχει επέλθει περαίωση της επίδικης χρήσης, δεν υφίσταται οριστικό φύλλο ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου (2009).

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ./-04-2010 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στην ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ που προέβη σε διακοπή των εργασιών της, διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της με αριθ./....01.2020 εντολής ελέγχου, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ. Αφορμή αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .../-01-2020 πληροφοριακό δελτίο της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, σύμφωνα με το οποίο η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τη διαχειριστική χρήση από 01/01/2009 έως 31/12/2009 και μεταξύ των ληπτών συμπεριλαμβάνεται και η εν λόγω ομόρρυθμη εταιρία. Το πληροφοριακό δελτίο που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ την01.2020 (αρ. εισερχ. πρωτ.) ήτοι μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του αρ. 84, της παρ. 2 του αρ. 68 του ν. 2238/94 και της παρ. 6 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, καθιστώντας το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο Κ.Β.Σ. και φόρο εισοδήματος δεκαετή.

Κατά συνέπεια, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 31.08.2020 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος δεν είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τα άρθρα 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως προς τις πράξεις προστίμου Κ.Β.Σ. και εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, ενώ καθίσταται άνευ αντικειμένου ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις φόρου και προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός των φόρων και προστίμων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από 31.08.2020 εκθέσεις ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 6 ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, ερειδόμενες στο με αρ. πρωτ./...-01-2020 πληροφοριακό δελτίο της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών για την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση του (ΑΦΜ) με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο υδραυλικού εξοπλισμού και εξοπλισμού θέρμανσης καθώς και σχετικών παροχών.

Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής για την εκδότρια επιχείρηση:

- α) δεν υπέβαλλε δηλώσεις,
- β) έχει αποχωρήσει και δεν λειτουργεί στη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα επί της οδού στην Αθήνα,
- γ) πραγματοποιεί πωλήσεις μεγάλης αξίας, χωρίς να έχει προβεί καθόλου σε αγορές πρώτων υλών και εμπορευμάτων κατά τις αντίστοιχες χρονικές περιόδους. Δηλώθηκε ως πελάτης (αγορές) μόνο από δύο αντισυμβαλλόμενους με αντικείμενο εργασιών «Ασύρματες τηλεπικοινωνιακές δραστηριότητες – Vodafone και Υπηρεσίες που παρέχονται από Καφετέρια,
- δ) δεν απασχόλησε προσωπικό,
- ε) είναι κάτοχος της με αρ. κυκλ. I.X. μοτοσυκλέτας και δεν διαθέτει άλλο όχημα (επιβατικό ή φορτηγό), προκειμένου να δικαιολογείται η μεταφορά μεγάλου όγκου εμπορευμάτων,
- ζ) παρατηρείται μεγάλη γεωγραφική διασπορά των αντισυμβαλλομένων, που έχουν δηλώσει ως προμηθευτή την ομόρρυθμη εταιρία (Αττική, Ηράκλειο Κρήτης, Πρέβεζα, Ιωάννινα, Πτολεμαΐδα, Ρόδος, Πάτρα), και ένα τόσο ευρύ δίκτυο πελατών, δεν δικαιολογείται από μια νεοσύστατη επιχείρηση χωρίς υλικοτεχνικές υποδομές και χωρίς πραγματοποιηθείσες δαπάνες προώθησης ή διαφήμισης,
- η) δεν υπέβαλε δηλώσεις καταστάσεων συμφωνητικών (στο σύστημα NEO TAXIS),

θ) το κατασχεμένο Τ.Π.Υ από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, έχει διατηρηθεί χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σχετική πράξη θεώρησης, επίσης αναγράφει ως αντικείμενο εργασιών της (εκδότριας) «Συνεργείο Καθαρισμού – Υλικά», που δεν έχει δηλωθεί ως δραστηριότητά της,

ι) σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20§1 του Π.Δ 186/92 που υπέβαλαν διάφοροι τρίτοι, έχει εκδώσει εβδομήντα (70) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 582.891,93 € κατά τη χρήση 2009.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών από την ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για έλλειψη αιτιολογίας και μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος. Ομοίως αποφάνθηκε η Υπηρεσία μας και για το σχετικό ισχυρισμό που προέβαλε η ομόρρυθμη εταιρία με την υπ' αριθ. πρωτ./29.09.2020 ενδικοφανή προσφυγή της, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./28.01.2021 απόφαση της Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα

ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ρητώς αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στις προσβαλλόμενες πράξεις συνεπώς και ο περί του αντιθέτου επιμέρους ισχυρισμός της απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, στο άρθρο 20 του Εμπορικού νόμου που ίσχυε έως την κατάργησή του με την παράγραφο 2 του άρθρου 294 του Ν 4072/2012, οριζόταν ότι *«Ομόρρυθμος είναι η συσταινομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχοντων να συνεμπορεύωνται υπό επωνυμίαν εταιρικήν.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ως άνω νόμου, ως ίσχυε *«Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένες παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν.»*

Επειδή, με το άρθρο 249 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι: «1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον.»

Επειδή, με το άρθρο 258 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι: «1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων.»

Επειδή, με το άρθρο 269 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι αξιώσεις κατά των εταίρων για εταιρικά χρέη παραγράφονται μετά πέντε έτη από την καταχώριση της λύσης της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ., εκτός αν η αξίωση κατά της εταιρείας υπόκειται σε βραχύτερη παραγραφή. 2. Αν η αξίωση του δανειστή κατά της εταιρείας καταστεί ληξιπρόθεσμη μετά την καταχώριση της λύσης της στο Γ.Ε.ΜΗ., η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο η απαίτηση καθίσταται ληξιπρόθεσμη.»

Επειδή, η ευθύνη του ομορρύθμου εταίρου είναι: α)προσωπική και απεριόριστη, δηλαδή ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται για τα χρέη της εταιρείας και με ολόκληρη την προσωπική του περιουσία, β)εις ολόκληρον, που σημαίνει ότι ευθύνεται αλληλεγγύως με τους άλλους ομορρύθμους εταίρους, γ)άμεση και πρωτογενής, με την έννοια ότι ευθύνεται άμεσα απέναντι στους δανειστές της εταιρείας για τα χρέη αυτής και όχι έμμεσα, δη απέναντι στην εταιρεία, ενώ ο δανειστής έχει δικαίωμα να στραφεί απευθείας κατά του ομορρύθμου εταίρου. Παραγραφή της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων συνεπώς δεν νοείται με τη λύση της εταιρείας. Με τη λύση της

εταιρείας παύει μόνο η ευθύνη αυτής (αφού δεν υπάρχει πια) αλλά η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας, εξακολουθεί (Μιλτιάδης Κ.Λεοντάρης, Προσωπικές Εταιρίες, ΕΠΕ, Κοινοπραξίες, Αθήνα 2009, σελ.47)

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν είναι προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνη για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου που καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./06.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ υπό την ιδιότητα της ομορρύθμου εταίρου της λυθείσας στις .../2015 ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

α) ως προς την υπ' αριθ./31.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και την υπ' αριθ./31.08.2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ ως άνευ αντικειμένου και

β) την επικύρωση της υπ' αριθ./31.08.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και της υπ' αριθ./31.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./31.08.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο	65.417,89€
----------	------------

Υπ' αριθ./31.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009)

Χρεωστικό ποσό φόρου	20.164,44€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	21.858,25€
Σύνολο φόρου για καταβολή	42.022,69€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.