



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/05/2021

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

Αριθμός απόφασης: 1366

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α.1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του

ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

5. Την από 10/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον Κ..... με ΑΦΜ: (διαχειριστή της εταιρίας από 03/01/2007 έως σήμερα), ο οποίος ενεργεί με την ανωτέρω ιδιότητα αλλά και ατομικά ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο και του Ρ..... με ΑΦΜ:, ενεργούντος ατομικά ως αλληλεγγύως υπευθύνου προσώπου (διαχειριστή της εταιρίας κατά το χρονικό διάστημα 28/02/2006 – 03/01/2007), κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ./12.11.2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 28/02/2006 – 31/12/2007,

β) της υπ' αριθ./12.11.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 28/02/2006 – 31/12/2007),

γ) της υπ' αριθ./12.11.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

δ) της υπ' αριθ./12.11.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2020,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015), για τη διαχειριστική περίοδο 28/02/2006 – 31/12/2007, την υπ' αριθ./12.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 28/02/2006 – 31/12/2007), την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, και την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....

ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον Κ..... με ΑΦΜ: (διαχειριστή της εταιρίας από 03/01/2007 έως σήμερα), ο οποίος ενεργεί με την ανωτέρω ιδιότητα αλλά και ατομικά ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο και του Ρ..... με ΑΦΜ:, ενεργούντος ατομικά ως αλληλεγγύως υπευθύνου προσώπου (διαχειριστή της εταιρίας κατά το χρονικό διάστημα 28/02/2006 – 03/01/2007), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 28/02/2006 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 98.729,62€, λόγω λήψης δεκαέξι (-16-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 246.824,04€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (Α.Φ.Μ.:), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 246.824,04€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./12.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 28/02/2006 – 31/12/2007), επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 13.243,39€ πλέον προστίμου μη υποβολής και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 14.645,87€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 27.889,26€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανακριβών, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης μεταβολής έδρας ή οριστικής παύσης εργασιών, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη

ανταπόκρισης στα υπ' αριθ. πρωτ./2020,/2020,/2020 και/2020 αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 12/11/2020 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, μητρώου και προστίμου ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ./21.12.2018 και/03.08.2020 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της και αποτελούν νέες υποθέσεις για παλιές οφειλές (βεβαιώθηκαν μετά τις 12/12/2019 αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12/12/2019).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 11/12/2009 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων (Α.Φ.Μ.:).

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Αοριστία ελέγχου. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης. Άρνηση εικονικότητας (πραγματοποίηση των συναλλαγών). Καλή πίστη. Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/2013.
4. Αδυναμία προσκόμισης τιμολογίων και λοιπών στοιχείων λόγω κλοπής τους το 2010.

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, με το άρθρο 50 παρ. 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) ορίζεται ότι: «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν

άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Επειδή, με το άρθρο 115 του ν.2238/1994, ως ίσχυσε μέχρι το οικ. έτος 2014, οριζόταν ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες, που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 9 του ν.2523/1997, ως ίσχυε κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, οριζόταν ότι: «1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου... 4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που

ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας. Εξαιρετικά αρμοδιότητα για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των προστίμων του άρθρου 5 (Π.Δ. 186/1992) έχει σε κάθε περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης. Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος...».

Επειδή, με την προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 του ν.2523/1997 επιτάσσεται, ρητώς, η αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994, με τις οποίες ρυθμίζεται η βεβαίωση και η καταβολή του φόρου εισοδήματος, και σε ζητήματα που σχετίζονται με τη βεβαίωση και την καταβολή των προστίμων του άρθρου 5 του ν.2523/97 (παραβάσεις του Κ.Β.Σ.). Ειδικότερα, οι διατάξεις του ν.2238/1994, όπως είναι αυτές του άρθρου 115 παρ. 2 και 3, με τις οποίες καθορίζονται τα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου, εφαρμόζονται αναλόγως και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. Επομένως, το πρόσωπο, το οποίο, κατά τον χρόνο λύσεως ή και κατά τη διάρκεια λειτουργίας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, έχει την ιδιότητα του διαχειριστή αυτής και ευθύνεται, κατά το άρθρο 115 παρ. 2 και 3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προσωπικώς και αλληλεγγύως, για την πληρωμή των κατά τον κρίσιμο αυτό χρόνο οφειλόμενων από την εταιρία φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων, και μάλιστα, αδιαφόρως του χρόνου στον οποίο ανάγονται οι φόροι αυτοί, καθώς και του χρόνου βεβαιώσεώς τους (πρβλ. ΣτΕ 884/2011, σκ. 9, 2498/2007, 2028/1997 επταμ., 4754/1997), ευθύνεται, υπό τους ίδιους όρους και αυτοτελώς έναντι της εταιρείας, και για την πληρωμή προστίμων που επιβλήθηκαν στα νομικά αυτά πρόσωπα λόγω παραβάσεων του Κ.Β.Σ (βλ. ΣτΕ 1040/2016, 2869/2013, 1326/2012, πρβλ. ΣτΕ 2978/2006 7μ., ΣτΕ 2999/2006).

Επειδή, με το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του ν.4646/2019 και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου

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

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2173/2020 της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες για την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει: «Α. Εισαγωγικά. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.4646/2019 , τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι 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. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, 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 τη 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. Οι μεταβατικές διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (Α' 201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του Ν.4701/2020 (Α' 128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του Ν.4646/2019, ήτοι από 12-12-2019, ορίζουν τα ακόλουθα: «29. 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 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του Ν.2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του Ν.2859/2000 (Α' 248), 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, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής. 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.» 3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται (α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις), (β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και (γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις)... 4. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα

τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα. Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε.2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣτΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ. 5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ.1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω: Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής 6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 . Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α΄ της παρούσας. 7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για: 7.1. Φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 Ν.3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣτΕ 89/2019, 2523/2013 και ΑΠ 828/2020), 7.2. κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως α) οι φόροι εισοδήματος επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, β) οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια των άρθρων 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν. 2961/2001 και γ) η Εισφορά Δακοκτονίας 7.3. κάθε επιρριπτόμενο φόρο,... 7.4. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) 7.5. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), 7.6.

τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ). 8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 Ν.2206/1994)... 10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του Ν.2523/1997 (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994). Για τις οφειλές αυτές θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, πλέον όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα τα οποία βαρύνονται με αυτές δύνανται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (Α'201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του Ν.4701/2020 (Α'128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του Ν. 4646/2019. 11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 Ν.4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 Ν.2238/1994...».

Η ανωτέρω διάταξη αναγνωρίζει στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου, έννομο συμφέρον ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής κατά της σχετικής πράξης της Φορολογικής Αρχής. Δικαιολογητικό έρεισμα τούτης της διάταξης αποτελεί η συμμετοχή αυτών στη διοίκηση του υπόχρεου νομικού προσώπου/νομικής οντότητας η ενεργή ανάμειξή τους σε πράξεις, οι οποίες οδήγησαν στον φορολογικό καταλογισμό [βλ. Μπακάλης Ε., Πανταζόπουλος Π., Φορολογική Διαδικασία, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 144].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι:

Α) ως προς τον Ρ..... με ΑΦΜ:, (διαχειριστή της εταιρίας κατά το χρονικό διάστημα 28/02/2006 – 03/01/2007), νομίμως του κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015), για τη διαχειριστική περίοδο 28/02/2006 – 31/12/2007, ως κατ' αρχήν αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο βάσει του άρθρου 115 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την νομολογία του ΣτΕ (βλ. υπ' αριθ. 1040/2016, 2869/2013 και 1326/2012 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας). Ωστόσο, βάσει των νέων διατάξεων του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 34 του ν.4646/2019, οι οποίες έχουν αυτοδίκαια αναδρομική ισχύ και δεδομένου ότι αφορά νέα υπόθεση για παλιά οφειλή, σε συνδυασμό με την Ε.2173/2020, δεν στοιχειοθετείται πλέον ευθύνη του για παράβαση του Κ.Β.Σ. (οφειλή που δεν κατονομάζεται ρητώς στις εν λόγω νέες διατάξεις), για την επίδικη περίοδο. Σχετικά με την έτερη προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι την υπ' αριθ./12.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 28/02/2006 – 31/12/2007), σε αυτήν μη νόμιμα αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο και μη νόμιμα του κοινοποιήθηκε, καθόσον δεν στοιχειοθετούνταν αλληλέγγυα ευθύνη για την εν λόγω οφειλή βάσει του άρθρου 115 του ν.2238/1994 γιατί η εταιρία δεν έχει λυθεί μέχρι σήμερα, αλλά ούτε και με βάση το άρθρο 50 του ΚΦΔ, καθώς δεν δύναται το πρώτον να θεμελιωθεί ευθύνη σε πρόσωπα που δεν ευθύνονταν για φορολογικές οφειλές με τις προϊσχύουσες διατάξεις. Αναφορικά με την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 και την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2020, σε αυτές μη νόμιμα αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο και μη νόμιμα του κοινοποιήθηκαν, καθόσον δεν στοιχειοθετούνταν αλληλέγγυα ευθύνη του με τις προϊσχύουσες διατάξεις, μια και αφορούν χρέη για περιόδους κατά τις οποίες δεν ήταν πλέον διαχειριστής της εταιρίας, αλλά και βάσει του άρθρου 50 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με την Ε.2173/2020, πρόκειται για αυτοτελή πρόστιμα για τα οποία δεν στοιχειοθετείται πλέον αλληλέγγυα ευθύνη.

Β) Στον έτερο προσφεύγοντα, Κ..... με ΑΦΜ: (διαχειριστή της εταιρίας από 03/01/2007 έως σήμερα), ορθά επιδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ως φέροντα την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου κατά τον χρόνο έκδοσης και επίδοσης – κοινοποίησης αυτών και άρα

έχει έννομο συμφέρον στην άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής ως νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω εταιρίας. Ωστόσο, δεν στοιχειοθετείται προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του για τις εν λόγω πράξεις και ειδικότερα, α) για την υπ' αριθ./12.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 28/02/2006 – 31/12/2007) βάσει του άρθρου 115 του ν.2238/1994 γιατί η εταιρία δεν έχει λυθεί μέχρι σήμερα, αλλά και του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 34 του ν.4646/2019, καθώς δεν δύναται το πρώτον να θεμελιωθεί ευθύνη σε πρόσωπα που δεν ευθύνονταν για φορολογικές οφειλές με τις προϊσχύουσες διατάξεις. β) για την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 28/02/2006 – 31/12/2007, βάσει του άρθρου 115 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την νομολογία του ΣτΕ (βλ. υπ' αριθ. 1040/2016, 2869/2013 και 1326/2012 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας) δεν στοιχειοθετούνταν αλληλέγγυα ευθύνη για την επίδικη οφειλή, καθόσον δεν ήταν διαχειριστής κατά το χρόνο που ανάγεται η οφειλή (χρόνο διάπραξης της παράβασης εντός του έτους 2006), ενώ και με τις νέες διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 34 του ν.4646/2019, οι οποίες έχουν αυτοδίκαια αναδρομική ισχύ και δεδομένου ότι αφορά νέα υπόθεση για παλιά οφειλή, σε συνδυασμό με την Ε.2173/2020, δεν στοιχειοθετείται πλέον ευθύνη του για παράβαση του Κ.Β.Σ. και γ) για την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 και την υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2020, βάσει του άρθρου 50 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την Ε.2173/2020, δεν στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη καθόσον πρόκειται για αυτοτελή πρόστιμα.

Συνεπώς, ο Ρ..... με ΑΦΜ:, που μνημονεύεται στις επίδικες πράξεις μη νόμιμα ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο και οι οποίες μη νόμιμα του κοινοποιήθηκαν, καθόσον δεν στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη του για τις πράξεις αυτές, δεν έχει προσωπικό έννομο συμφέρον για την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής μη εξεταζόμενης ως προς αυτόν, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 63 παρ. 1 και 50 παρ. 5 του ΚΦΔ.

Ο Κ..... με ΑΦΜ:, στον οποίο νομίμως κοινοποιήθηκαν οι επίδικες πράξεις ως νόμιμο εκπρόσωπο – διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας, έχει έννομο συμφέρον για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής με την παρούσα ιδιότητα, απορριπτομένης της άσκησης

αυτής με την ιδιότητα του αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου, καθόσον δεν στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη του για τις πράξεις αυτές και ως εκ τούτου, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 63 παρ. 1 και 50 παρ. 5 του ΚΦΔ.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, 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 κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. 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... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα...».

Επειδή, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιταξιμότητα (*opposabilité*) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣτΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, *Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο*, 2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις νομίμως κοινοποιήθηκαν στον Κ..... με ΑΦΜ:, νόμιμο εκπρόσωπο (διαχειριστή κατά το χρόνο ελέγχου) της υπόχρεης επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία εν τοις πράγμασι δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, με την υπ' αριθ. πρωτ./16.11.2020 συστημένη επιστολή (RE.....GR), που παρελήφθη από αυτόν στις 18/11/2020 βάσει του αρχείου του elta.gr.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης κοινοποίησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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...*».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «*Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας... 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης...».

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση οικ. έτη 2008 και 2009 (διαχειριστικές περιόδους 28/02/2006 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008), με αποτέλεσμα αναφορικά με τις πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και μητρώου, καθώς και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 12/11/2020, α) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου ΚΒΣ για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 28/02/2006 – 31/12/2007), καθώς και επιβολής προστίμου μητρώου, για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008) δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, 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....».

Επειδή, με το άρθρο 62 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, 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος... Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

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

Επειδή, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν

έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστатωμένα στην από 12/11/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ερειδόμενη στην από 11/12/2009 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων

(Α.Φ.Μ.:), με έδρα τη Θεσσαλονίκης και αντικείμενο τις κατασκευαστικές εργασίες. Ενδεικτικά για τον τελευταίο αναφέρονται τα εξής:

- δεν ανευρέθη στη δηλωθείσα έδρα του,
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- η αξία των πραγματοποιηθεισών δαπανών – αγορών κάθε χρήσης είναι δυσανάλογη σε σχέση με την αξία των φερόμενων πωλήσεων βάσει των εκδοθέντων στοιχείων,
- υπέβαλε μηδενικές συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για το έτος 2006 ενώ έχει συμπεριληφθεί σε δηλώσεις τρίτων,
- υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ για το έτος 2006 συμπεριλαμβάνοντας σε αυτές ανύπαρκτες αγορές ποσού 1.284.178,27€ προκειμένου να περιβληθούν με αληθοφάνεια,
- δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα επόμενα έτη,
- δε διέθετε την απαραίτητη υποδομή (πάγια όπως εργαλεία, μηχανήματα κ.λπ.) ούτε απασχόλησε το απαιτούμενο προσωπικό για την πραγματοποίηση του κύκλου εργασιών και
- στα περισσότερα δελτία αποστολής αναγράφονται οχήματα που δεν είναι ιδιοκτησίας του (Ι.Χ.Ε. ΑΗΒ και Ε.Ι.Χ. ΑΗΖ.....) ούτε έχουν τη δυνατότητα να μεταφέρουν τον όγκο των εμπορευμάτων που αναγράφονται.

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, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε στον έλεγχο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, όπως ενδεικτικά αποτελούν τυχόν κατατεθειμένα ιδιωτικά συμφωνητικά εκτέλεσης εργασιών και τα αποδεικτικά εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι τελούσε σε καλή πίστη, ωστόσο ουδέν στοιχείο προσκομίζεται προς επίρρωση του ισχυρισμού της και αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου. Εξάλλου, δεν νοείται καλή πίστη σε περίπτωση

λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθώς αυτή εξετάζεται μόνο στην περίπτωση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων (σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αοριστίας του ελέγχου και μη ανταπόκρισης της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης, καθώς και περί πραγματικών συναλλαγών και καλοπιστίας τους απορρίπτονται ως αναπτόδεικτοι.

Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α)..... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,.... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α)..... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που

ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί (εγγ. 1038851/457/21.4.2003, 1042878/274/15.5.2007, ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας με μηχανογραφικό τρόπο. Στους προσφεύγοντες επιδόθηκαν οι υπ' αριθ. πρωτ./2020,/2020,/2020 και/2020 προσκλήσεις – αιτήματα παροχής στοιχείων για προσκόμιση αντιγράφων, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων. Ωστόσο, η προσφεύγουσα επικαλείται διάρρηξη του αυτοκινήτου του νομίμου εκπροσώπου της Κ..... με ΑΦΜ:, περί τα τέλη του Οκτωβρίου 2010 και απώλεια – κλοπή του φακέλου με τα τιμολόγια και τα έγγραφα της εταιρίας. Ωστόσο ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αναπόδεικτα, καθόσον μέχρι την εξέταση της παρούσης δεν προσκομίστηκε αντίγραφο από το βιβλίο συμβάντων της αρμόδιας αστυνομικής αρχής ή έτερο αποδεικτικό στοιχείο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./10.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ: και του νομίμου εκπροσώπου της Κ..... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

(άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 28/02/2006 – 31/12/2007

Πρόστιμο	98.729,62€
----------	------------

**Η υπ' αριθ./12.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 28/02/2006 –
31/12/2007)**

Κύριος Φόρος	13.243,39€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	14.645,87€
Σύνολο για καταβολή	27.889,26€

**Η υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4
ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008**

Πρόστιμο	300,00€
----------	---------

**Η υπ' αριθ./12.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54
ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020**

Πρόστιμο	500,00€
----------	---------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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.