



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07-11-2022

Αριθμός απόφασης: 2142

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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).

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 με ημερομηνία κατάθεσης 10-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας «...», με ΑΦΜ: ..., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον ... του ... με ΑΦΜ: ..., κατά:

α) Της με αριθμό .../04-05-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2021 έως 31-12-2021, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης,

β) Της με αριθμό .../04-05-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-06 έως 31-12-2019, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης και

γ) Της με αριθμ. ... /04-05-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρείας «...», με ΑΦΜ: ..., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, 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:

1)Με τη με αριθμό ... /04-05-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.2 περ.δ' του Ν 4174/2013 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00€, διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατόπιν της με αριθμό πρωτ. ... /14-07-2021 πρόσκλησης του άρθρου 14 του ν 4174/2013 για προσκόμιση εντός πέντε ημερών των λογιστικών της αρχείων φορολογικής περιόδου 10-06-2019 έως 31-03-2020 και ειδικότερα μη προσκόμιση των παραστατικών αγορών από το εσωτερικό της χώρας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§5 του Ν 4308/2014 και των άρθρων 23, 24, 25, 54§1 περ.δ' και 67 του Ν 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ.δ' του Ν 4174/2013.

2)Με τη με αριθμό ... /04-05-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-06-2019 έως 31-12-2019 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 123.584,96€ και πρόστιμο άρθρου 58/58^Α ΚΦΔ ύψους 59.999,95€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 183.584,91€.

3) Με τη με αριθμό ... /04-05-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2020 έως 31-12-2020 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 118.964,04€ και πρόστιμο άρθρου 58/58^Α ΚΦΔ ύψους 58.615,72€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 177.579,76€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 04-05-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν 4308/2014 και του Ν 4174/2013, καθώς και της από 04-05-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου γραφείου διατάξεων φορολογίας ΦΠΑ (Ν 2859/2000), κατόπιν της με αριθμ. ... /12-07-2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ.πρωτ. ... /02-06-2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Γ' Υποδιεύθυνση Ελέγχων Τμήμα Γ2, με το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Κατερίνης ο φάκελος με αρ.υποθέσεων/2020 και/2020 που αναφέρονται στην προσφεύγουσα.

Ειδικότερα, την 20-05-2020 ελεγκτές της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης, ύστερα από την με αριθμ. ... /2020 εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμ. ... /18-05-2020 πληροφοριακού δελτίου, διενήργησαν μερικό επιτόπιο έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και ιδιαίτερα των διατάξεων του Ν 2859/2000 (ΦΠΑ) σχετικά με τη διερεύνηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών της προσφεύγουσας. Δεδομένου ότι η έδρα της προσφεύγουσας στον τρίτο όροφο οικοδομής επί της οδού στην Κατερίνη, ήταν κλειστή, οι ελεγκτές θυροκόλλησαν την υπ' αριθμ. ... /2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.

Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση, προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων στοιχείων, τα οποία η Υ.ΕΔ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κατέσχεσε, βάσει των με αριθμ. ... /2020 και ... /2020 εντολών ελέγχου και εξέδωσε τις με αριθμ. ... /2020 και/2020 εκθέσεις κατάσχεσης. Επίσης, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας με την από 21-05-2020 υπεύθυνη δήλωση, δήλωσε ότι «... οι εισαγωγές εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται από την Βουλγαρία και επειδή δεν υπάρχει ακόμη η δυνατότητα αποθήκευσης σε εγκατάσταση της εταιρίας, παραδίδονται απευθείας στις εγκαταστάσεις των πελατών. Οι τόποι παράδοσης αναγράφονται σε κάθε συνοδευτικό έγγραφο της παράδοσης (CMR) μαζί με όλα τα απαιτούμενα στοιχεία. Οι πληρωμές εξοφλήσεις των τιμολογίων γίνεται με την νόμιμη προβλεπόμενη τραπεζική διαδικασία.....». Επιπλέον, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας με την με αριθμό πρωτ. ... /03-06-2020 υπεύθυνη δήλωση δήλωσε ότι «Δεν έχει αποθήκη-εγκατάσταση στην Θεσσαλονίκη-Κατερίνη-Βέροια για την εναπόθεση των υλικών-αγορών, ή σε οιοδήποτε άλλο μέρος της Ελλάδος, από όσων γνωρίζει».

Μετά την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων (βάσει των με αριθμ. ... και ... /23-06-2020 εντολών επεξεργασίας) και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- Η προσφεύγουσα δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους-ιδιόκτητους ή σε logistics-για τα εμπορεύματά της, άρα διέθετε άμεσα τα εμπορεύματα που αγόραζε.
- Όπως αναγράφεται και στα CMR των τιμολογίων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, η παράδοση των εμπορευμάτων γίνονταν άμεσα στην έδρα ή σε άλλη εγκατάσταση των πελατών της και με το ίδιο μεταφορικό μέσο.
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα παραστατικά αγορών από το εσωτερικό της χώρας, όπως αυτά καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, παρά μόνο τα παραστατικά αγορών από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Η προσφεύγουσα καταχώρησε τα προσκομισθέντα παραστατικά των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στα τηρούμενα βιβλία και τα συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες.
- Από τον έλεγχο στο σύστημα *vies* δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ανάμεσα στις δηλώσεις της προσφεύγουσας και τους ενδοκοινοτικούς προμηθευτές της.

ο έλεγχος διαπίστωσε παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πώληση εμπορευμάτων, καθώς και μη λήψης ή ανακριβούς λήψης παραστατικών αγοράς εμπορευμάτων.

Ο παρών έλεγχος, με την με αριθμ.πρωτ. ... /14-07-2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν 4174/2013 ζήτησε από την προσφεύγουσα την προσκόμιση λογιστικών αρχείων φορολογικής περιόδου 10-06-2019 έως 31-03-2020, Ωστόσο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση.

Η προσφεύγουσα είχε ανταποκριθεί εν μέρει στην με αριθμ.πρωτ. ... /2020 πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προσκομίζοντας μόνο τα φορολογικά παραστατικά και δικαιολογητικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των παραστατικών πώλησης των αποκτήσεων σε εγχώριους πελάτες, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει τα ληφθέντα φορολογικά παραστατικά αγορών από το εσωτερικό της χώρας, παρότι καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της και συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις και στον κωδικό 361 ποσά για αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτή και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 για την έκπτωση του φόρου εισροών. Επιπλέον, ο έλεγχος προχώρησε στον καταλογισμό των φορολογητέων εκροών και του φόρου εκροών, όπως προέκυψαν από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επιπροσθέτως, από τη συνολική εκτίμηση του δικογράφου προκύπτει ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται και από τον ... του ... με ΑΦΜ: ..., με την ιδιότητα του διαχειριστή της «...», στον οποίο κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητούν την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενοι:

1)Παράλειψη κοινοποίησης επισυναπτόμενων εγγράφων-Παραβίαση δικαιώματος δικαστικής προστασίας.

2)Ελλιπής και ανεπαρκής αιτιολογία.

3)Μη νομότυπη άσκηση εξουσίας επιμετρήσεως προστίμου. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δεν επέβαλε καταρχήν ένα πρόστιμο ανά αυτοτελή παράβαση, αλλά αντιθέτως με τις προσβαλλόμενες πράξεις επέβαλε αθροιστικώς πρόστιμα αντιστοιχούντα σε ποσοστό 50% επί της διαπιστωθείσας ανακρίβειας.

4)Έλλειψη υποκειμενικής ευθύνης νομίμου εκπροσώπου. Ο νόμιμος εκπρόσωπος της πρώτης εκ των προσφευγόντων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε άσκησε πραγματική διαχείριση. Σε ανύποπτο χρόνο τον πλησίασε ένας Βούλγαρος υπήκοος ονόματι και του πρότεινε τη σύσταση επ'ονοματί του, μονοπρόσωπης ΙΚΕ έναντι πάγιας μηνιαίας αμοιβής ύψους 600,00€.

Ήδη από τον Οκτώβριο του έτους 2020 έχει απωλέσει κάθε επαφή με τους πραγματικούς διαχειριστές της εταιρίας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στο 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. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.”

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 του Ν.4174/2013(Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.4174/2013:«1.....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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «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 το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της

έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 04/05/2022 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Γραφείου Διατάξεων Φορολογίας ΦΠΑ (Ν 2859/2000) και Μερικού ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Ν 4308/2014 και Ν 4174/2013) της ΔΟΥ Κατερίνης, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική

και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή στην παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ.1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας κλήθηκε από τον παρόντα έλεγχο και δεν ανταποκρίθηκε. Ωστόσο, είχε κληθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (υπ' αριθμ...../2020 πρόσκληση) και είχε προσκομίσει φορολογικά παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λοιπών δικαιολογητικών για τις χρήσεις 2019 και 2020, αντίγραφα λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας μηνών Ιουνίου 2019 έως Μάρτιο 2020, καθώς και υπεύθυνες δηλώσεις στις οποίες περιέγραφε τον τρόπο λειτουργίας της προσφεύγουσας. Ωστόσο δεν προσκόμισε τα ληφθέντα φορολογικά παραστατικά αγορών από το εσωτερικό της χώρας, παρότι καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της και συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις και στον κωδικό 361, ποσά για αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, ο έλεγχος που είχε διενεργηθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη και αξιολογώντας τα προσκομισθέντα από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας, κατέληξε στη διαπίστωση των εξής παραβάσεων, όπως αυτές περιγράφονται στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις-Πόρισμα Ελέγχου» στις σελίδες 80-81 της από 01-06-2021 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 και 4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης.:

α)Μη έκδοση τιμολογίου πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε επτά (7) περιπτώσεις πώλησης αγαθών κατά το χρονικό διάστημα από 09-08-2019 έως 31-12-2019, συνολικής αξίας 30.589,76€ (καθαρή αξία 27.070,58€ και ΦΠΑ 13% 3.519,18€).

β)Ανακριβής έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις πώλησης αγαθών σε πελάτες κατά το χρονικό διάστημα από 13-08-2019 έως 31-12-2019 συνολικής αξίας 572,53€ (καθαρή αξία 506,66€ και ΦΠΑ 13% 65,87€)

2)Για τη χρήση 2020

α) Μη έκδοση τιμολογίου πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε τρεις (3) περιπτώσεις πώλησης αγαθών κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2020 έως 31-03-2020, συνολικής αξίας 14.536,03€ (καθαρή αξία 12.863,74€ και ΦΠΑ 13% 1.672,29€).

β)Ανακριβής έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις πώλησης αγαθών σε πελάτες κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2020 έως 31-03-2020 συνολικής αξίας 524,31€ (καθαρή αξία 463,99€ και ΦΠΑ 13% 60,32€)

Για τις ως άνω παραβάσεις που διαπιστώθηκαν από την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η με αριθμ. ... /24-08-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν 4308/2014 και άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2019 έως 31-12-2020, καθώς και οι με αριθμό 275 και 276/24-08-2021 πράξεις επιβολής προστίμου Ν 4308/2014 και άρθρου 58^Α Ν 4174/2013 φορολογικών ετών 2020 και 2019 αντίστοιχα. Κατά των ως άνω πράξεων η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό πρωτ...../30-09-2021 ενδικοφανή προσφυγή, μετά την εξέταση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ...../27-01-2022 απορριπτική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα αιτήθηκε την παραλαβή αντιγράφων των εγγράφων, στα οποία στηρίχθηκε η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Σε κάθε περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν επεξεργασίας των εγγράφων που ο ίδιος ο διαχειριστής της προσφεύγουσας προσκόμισε στη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, με το με αριθμ. ... /23-03-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα έλαβε γνώση των εγγράφων τα οποία επεξεργάστηκε ο έλεγχος προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του και υπέβαλε τις αντιρρήσεις της. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, εν προκειμένω, οι με ημερομηνία θεώρησης 04-05-2022 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Γραφείου Διατάξεων Φορολογίας ΦΠΑ (Ν 2859/2000) και Μερικού ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Ν 4308/2014 και Ν 4174/2013) της ΔΟΥ Κατερίνης, αναφέρουν με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Επομένως, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νομότυπης άσκησης εξουσίας επιμετρήσεως προστίμου, επικαλούμενος το άρθρο 58^Α του Ν 4174/2013, δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, καθόσον η Υπηρεσία μας, με τη με αριθμ. ... /27-01-2022 απόφασή της, απέρριψε τον ανωτέρω ισχυρισμό που είχε προβληθεί με τη με αριθμό πρωτ. ... /30-09-2021 ενδικοφανή προσφυγή κατά των με αριθμ. ... και ... /24-08-2021 πράξεων επιβολής προστίμου Ν 4308/2014 και άρθρου 58^Α Ν 4174/2013 φορολογικών ετών 2020 και 2019 αντίστοιχα, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με τις [παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ.](#) «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ... 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή, ο του, με την ιδιότητα του διαχειριστή – νομίμου εκπροσώπου της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» για τα επίδικα χρονικά διαστήματα, κατέστη συνυπεύθυνος από την φορολογική αρχή ως προς τα επίδικα χρέη, έχει δε προς τούτο έννομο συμφέρον για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επομένως αυτή ασκείται παραδεκτά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 50 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και πρέπει να εξεταστεί στην ουσία της.

Επειδή, οι διατάξεις του **άρθρου 50 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζουν, 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο **Ε 2173/30-10-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα "Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του [άρθρου 50](#) του ν.[4174/2013](#), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει" ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 του ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του [άρθρου 34](#) του ν.[4646/2019](#) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο. Ειδικότερα, σύμφωνα με την εν λόγω εγκύκλιο «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.».

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

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 2 Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

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

1. Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας που εμποδίζει το πρόσωπο που έχει τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ να

επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του. Για την απόδειξη της αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση για κάθε έτος ευθύνης, βεβαίωση νοσηλείας από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο συνοδευόμενες από καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο.

2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ για τον εκκαθαριστή μόνο για οφειλές που δημιουργούνται κατά την περίοδο της θητείας του.

3. Αποδεδειγμένη, με βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρίας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών – υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα.

4. Ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος τελεσίδικη ή απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο.

5. Παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν έχει ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα ή αποδεδειγμένη μη αποδοχή του διορισμού, η οποία αποδεικνύεται με έγγραφο περί μη αποδοχής αυτής εφόσον έχει νομίμως επιδοθεί.

6. Μη εξόφληση των οφειλών προς το Δημόσιο νομικών προσώπων/νομικών οντοτήτων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία έχουν ως κύριο οικονομικό πόρο (άνω του εβδομήντα τοις εκατό (70%) των ετήσιων εσόδων τους) την τακτική χρηματοδότηση που λαμβάνουν από το Ελληνικό Δημόσιο και το σύνολο των εσόδων τους δεν επαρκεί για την πληρωμή των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

7. Ανάλυση της διοίκησης φορέων της γενικής κυβέρνησης ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση ή / και ολοκλήρωση ελέγχου που έχει διαταχθεί από εισαγγελικές αρχές, από αρχές διαχειριστικού ελέγχου ή από ανεξάρτητες αρχές.

8. Ορισμός ως νομίμου εκπροσώπου αλλοδαπού νομικού προσώπου / νομικής οντότητας, το οποίο δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον, στον εν λόγω νόμιμο εκπρόσωπο δίδεται συγκεκριμένη εντολή ή παρέχεται συγκεκριμένη εξουσιοδότηση από τα πρόσωπα τα οποία διοικούν το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα, ιδίως με σκοπό την εκπλήρωση διαδικαστικών υποχρεώσεων του αλλοδαπού νομικού προσώπου/νομικής οντότητας στην Ελλάδα ή τη διεκπεραίωση συγκεκριμένων υποθέσεων (ενδεικτικά: εκπροσώπηση στην Ελλάδα για την ίδρυση

θυγατρικής εταιρείας, εκπροσώπηση για την αγορά ή την πώληση ακινήτου στην Ελλάδα, εκπροσώπηση ενώπιον δημοσίων υπηρεσιών, εκπροσώπηση για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού κ.λπ.).

9. Στην περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν έχουν πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Για την περίπτωση αυτή εκτιμώνται συνολικά και λαμβάνονται υπόψη στοιχεία, όπως: η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό, η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, η μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών, η μη διαχείριση των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράψει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις.

10. Έλλειψη δικαιοπρακτικής ικανότητας κατά τον επίμαχο χρόνο, πιστοποιούμενη από δικαστική απόφαση (π.χ. θέση υπό δικαστική συμπαράσταση).»

Επειδή, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές.

Επειδή, στο άρθρο 50 ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης **στηρίζεται πλέον στην σωρευτική ύπαρξη των τιθέμενων σε αυτό προϋποθέσεων που συνδέονται, αφενός με την ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων σε σχέση με τη διοίκηση του νομικού προσώπου**, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο-διοικητή του, ειδικότερα δε στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με την πράξη διορισμού του καθηκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου και αφετέρου με συγκεκριμένα οριζόμενα σε αυτήν είδη φόρου και στην **ύπαρξη υπαιτιότητας** του εκπροσώπου, η οποία **τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητας** αυτού ως εκπροσώπου της εταιρίας, δύναται όμως αυτός να ανατρέψει το **μαχητό τεκμήριο** αποδεικνύοντας την έλλειψή της.

Επειδή, ο προσφεύγων του είχε την ιδιότητα του διαχειριστή της προσφεύγουσας από την έναρξη της δραστηριότητας (10-06-2019) έως και σήμερα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «...», χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία που να δικαιολογούν και να αποδεικνύουν την απουσία του από τη διαχείριση της επιχείρησης, όπως αυτά ενδεικτικά αναφέρονται στην απόφαση Α 1082/2021 απόφαση της ΑΑΔΕ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 10-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της **Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «...»** με ΑΦΜ: ..., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον ... του ... με ΑΦΜ: ... και ειδικότερα:

Α) Την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και

Β) **Συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη** κατ'άρθρο 50 ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, για το νόμιμο εκπρόσωπο και διαχειριστή της «...».

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

Διαχειριστική περίοδος 01-01 έως 31-12-2021	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ. ... /04-05-2022 Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013	500,00€	500,00€

Φορολογική Περίοδος 01-06 έως 31-12-2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ. ... /04-04-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ	183.584,91€	183.584,91€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Φορολογική Περίοδος 01-01-2020 έως 31-03-2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ. ... /04-04-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ	177.579,76€	177.579,76€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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