



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/01/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 13

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011),
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,
-/2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011),
-/2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 79 Ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,

οι οποίες εκδόθηκαν σε βάρος της εταιρείας ΑΦΜ, με έδρα

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18/08/2022 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων αποτελεί διαχρονικά τον **βασικό μέτοχο** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

Δυνάμει της υπ' αριθμόν/19-10-2021 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ διενεργήθηκε **έλεγχος** στην ως άνω εταιρεία για την περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 και συνεπεία αυτού, εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις. Στις δύο από αυτές και συγκεκριμένα στις υπ' αριθμ.:

-/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και
-/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,

ο προσφεύγων αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, δεδομένου ότι ο έλεγχος έκρινε πως, αν και τυπικά δεν κατείχε διοικητική θέση στην εταιρεία, ουσιαστικά ήταν αυτός το άτομο που ασκούσε εν τοις πράγμασι τη διοίκηση του νομικού προσώπου.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: Νόμω και ουσία αβάσιμα τα συμπεράσματα του ελέγχου περί δήθεν συνυπευθυνότητάς του για την καταβολή των φορολογικών οφειλών της εταιρείας

2^{ος} ισχυρισμός: Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις είναι παραγεγραμμένο.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη του για τις επίμαχες οφειλές της εταιρείας από φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2128/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν 498/2020 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος παραδεκτώς προβάλλεται.

Επειδή με το άρθρο 115 του Ν. 2238/1994 ορίστηκαν τα εξής:

«1.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών **κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης** 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 βεβαίωσης 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 βεβαίωσης 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 διάλυσης του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης 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 βεβαίωσης 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 22, παρ. 7 του Ν. 2648/1998 ορίστηκε ότι:

«Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'), καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών».

Επειδή με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονταν τα εξής:

«1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

....

7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

....».

Επειδή με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονται τα εξής:

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

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

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

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

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

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

....

4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

....».

- **Οφειλή Φ.Π.Α. (υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού)**

Επειδή οι ανωτέρω διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα, θεσπίζουν **ευθύνη** των φυσικών προσώπων που ασκούν πραγματική διοίκηση.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με το άρθρο 22, παρ. 7 του Ν. 2648/1998), καθώς και με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., τόσο όπως ίσχυαν πριν τον Ν. 4646/2019 όσο και μετά, δεδομένου ότι **για την φορολογική περίοδο που αφορά ο έλεγχος** (και κατά τη διάρκεια της οποίας έπρεπε να είχε γίνει η απόδοση του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο), ήταν το άτομο που ασκούσε **εν τοις πράγμασι** τη διοίκηση της εταιρείας Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ κατέληξε σε αυτό το συμπέρασμα με βάση έγγραφες και προφορικές μαρτυρίες πρώην και νυν υπαλλήλων της εταιρείας καθώς και συναλλασσομένων με αυτήν, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 4-8 της από 18/08/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς την οφειλή Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- **Οφειλή φόρου εισοδήματος (υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού)**

Επειδή με την Ε. 2173/2020 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Α. Εισαγωγικά

...

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

...

(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

...

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.

...».

Επειδή ωστόσο, εν προκειμένω ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. όπως ίσχυαν πριν τον Ν. 4646/2019, δεν καθίστατο αλληλεγγύως υπεύθυνος για οφειλές από φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι η εταιρεία δεν έχει λυθεί ή συγχωνευθεί, αλλά αντιθέτως εμφανίζεται ενεργή στο ΟΠΣ ELENXIS της Υπηρεσίας μας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου Κ.Φ.Δ. όπως ισχύουν μετά τον Ν. 4646/2019, ο προσφεύγων, ο οποίος, με βάση τα ευρήματα του ελέγχου ήταν το πρόσωπο που ασκούσε εν τοις πράγμασι τη διοίκηση της εταιρείας, καθίσταται **καταρχήν** αλληλεγγύως υπεύθυνος, ωστόσο **εν τέλει** δεν καθίσταται, ούτως ώστε να πληρείται η προϋπόθεση της μη χειροτέρευσης της θέσης του σε σχέση με τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς την οφειλή φόρου εισοδήματος γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με την Ε. 2128/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν 498/2020 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «Τέλος, επισημαίνεται ότι με την υπ' αριθμ. 4/2020 Πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, εισήχθη στο ΣτΕ εκκρεμής στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών προσφυγή, με τη διαδικασία της «πρότυπης δίκης» (ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων), προκειμένου να κριθεί εάν «με την προσφυγή μπορεί να προβληθούν αποκλειστικά λόγοι περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, χωρίς να αμφισβητείται η νομιμότητα της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης, ή αν, αντιθέτως, μπορούν να προβάλλονται και λόγοι αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου».

Κατά συνέπεια, μέχρι να επιλυθεί το σχετικό ζήτημα οριστικά από το ΣτΕ, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει μόνο λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, ενώ, εφόσον με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλονται λόγοι αναγόμενοι στην νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, ο προσφεύγων δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 71 παρ.1 ν.4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218), καθώς και τη διευκρινιστική με αριθμό Ε.2010/11-01-2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ».

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας επανήλθε αναφορικά με το ανωτέρω ζήτημα (ΣτΕ 2816/2020), αποφαινόμενο ότι με την προσφυγή που ασκούν οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι κατά πράξεων που εκδίδονται σε βάρος των νομικών προσώπων, μπορούν να προβάλλονται αφενός μεν λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η συνδρομή των κατά νόμον προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους, αφετέρου δε λόγοι, αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου, όπως είναι κατεξοχήν οι λόγοι περί παραγραφής των σχετικών φορολογικών αξιώσεων. Για το παραδεκτό της προβολής λόγων περί ελλείψεως των κατά νόμον προϋποθέσεων της αλληλέγγυας ευθύνης δεν απαιτείται να προβάλλονται, σωρευτικώς, και λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου. Τούτο ισχύει και αντιστρόφως.

Επειδή προκύπτει πως η ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ αφορά μόνο σε περιπτώσεις όπου οι προσφεύγοντες έχουν κριθεί προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνοι για τις φορολογικές οφειλές των νομικών προσώπων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- αναφορικά με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, η αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος παύει με την παρούσα απόφαση,

- αναφορικά με τις υπ' αριθμ./2022 και/2022 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμων, ο προσφεύγων δεν έχει κριθεί από τον έλεγχο ως αλληλεγγύως υπεύθυνος για τις σχετικές οφειλές.

Επειδή συνεπώς, ο προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα λόγος, αναγόμενος στη νομιμότητα των ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο, **απαρადέκτως και αλυσιτελώς προβάλλεται.**

Επειδή αναφορικά με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., λεκτέα τα κάτωθι:

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ) για επιβολή φόρων και προστίμων αναφορικά με τη χρήση 2011, δεδομένου ότι το υπ' αριθμόν/14-12-2020 έγγραφο από την Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994, εφόσον η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ γνώριζε ήδη από προγενέστερα έτη για τις αποδιδόμενες παραβάσεις στην εταιρεία

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 11 του Κ.Φ.Δ. «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν. 2859/2000:

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

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49, παρ. 3 του Ν. 2859/2000 «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή όπως έχει κριθεί με την ΣτΕ 1492/2019 «Εξάλλου, συμπληρωματικά, κατά τ' ανωτέρω, στοιχεία μπορεί, μεταξύ άλλων, να είναι έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της Τελωνιακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.), αρμόδιας, μεταξύ άλλων, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του π.δ. 89/1991 (39 Α'), να διεξάγει έρευνες για παράνομες πράξεις που αφορούν την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 876/2002), καθώς και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα τιμολογίων που είχε εκδώσει ο φορολογούμενος και στα οποία είχε στηριχθεί ο αρχικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του».

Επειδή εν προκειμένω, σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ περιήλθε το υπ' αριθμόν/14-12-2020 έγγραφο από την Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ/21-12-2020), με το οποίο διαβιβάστηκε η από 24/11/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της ως άνω υπηρεσίας που αφορούσε στην εταιρεία με Α.Φ.Μ.(δικής της αρμοδιότητας).

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ είχε γνωστοποιηθεί και το υπ' αριθμόν/16-02-2016 έγγραφο του ΣΔΟΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ/25-02-2016). Συγκεκριμένα στην σελ. 9 της έκθεσης αναφέρεται «...μας διαβιβάστηκε ο φάκελος της υπόθεσης ελέγχου (από την συγκεκριμένη υπηρεσία) της εταιρείας **Μεταξύ των στοιχείων** του παραληφθέντος φακέλου, περιλαμβανόταν και η με αριθμό/09-02-2012 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων, με την οποία κατά τη συγκεκριμένη ημερομηνία, είχαν κατασχεθεί από την ως άνω υπηρεσία εβδομήντα ένα (71) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας προς την ελεγχόμενη επιχείρηση».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, της λήψης του υπ' αριθμόν/14-12-2020 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ είχε προηγηθεί έτερο συμπληρωματικό στοιχείο (το υπ' αριθμόν/16-02-2016 έγγραφο του ΣΔΟΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ), το οποίο περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ) εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής.

Επειδή η Υπηρεσία μας, προκειμένου να διαπιστώσει εάν η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ είχε λάβει γνώση αποδεδειγμένης εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, απέστειλε σε αυτήν το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/14-11-2022 έγγραφο, με το οποίο ζητούσε να την αποσταλεί το υπ' αριθμόν/16-02-2016 έγγραφο του ΣΔΟΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ/25-02-2016), καθώς και αντίγραφο του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ ανταποκρίθηκε, αποστέλλοντας στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν/23-11-2022 έγγραφο (αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2022 ΕΜΠ/02-12-2022), στο οποίο επισυνάπτονταν:

- αντίγραφο του υπ' αριθμόν/16-02-2016 εγγράφου του ΣΔΟΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ προς τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, όπου αναφέρεται ότι: «**ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΓΙΝΕΙ:** Εκδόθηκε η με αριθμό/2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας στους και για τον έλεγχο της υπόθεσης και την επεξεργασία των κατασχεμένων. Την 09-02-2012 και 23/01/2013 το συνεργείο ελέγχου μετέβη στην έδρα του ελεγχόμενου και κατέσχεσε φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης (Εκθέσεις κατάσχεσης/2012 και/2013). Έκτοτε ακολούθησε επικοινωνία με τα αρμόδια ΣΔΟΕ και Δ.Ο.Υ. για τον έλεγχο των εκδοτών των κατασχεμένων τιμολογίων, των μεταφορέων κτλ, όπως αναλυτικά εμφανίζεται από τα έγγραφα του φακέλου της υπόθεσης. Επιπλέον, κατόπιν αλληλογραφίας, υπήρξε αμοιβαία διοικητική συνδρομή μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. και στάλθηκαν

στοιχεία στην Υπηρεσία μας μέσω ΚΥ από τις φορολογικές αρχές της Γαλλίας για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές της ελεγχόμενης. Στη Υπηρεσία μας έχει εκδοθεί άλλη εντολή ελέγχου (...../2013) για το υπ' αριθμ. Εις. Πρωτ./29-11-2012 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης, αντίγραφο του οποίου σας αποστέλλουμε. **Έκτοτε καμία άλλη ενέργεια δεν έχει γίνει».**

- Αντίγραφο της υπ' αριθμόν/2012 Έκθεσης Κατάσχεσης των τιμολογίων εκδόσεων της εταιρείας με Α.Φ.Μ., καθώς και της σχετικής εντολής ελέγχου του ΣΔΟΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.
- Αντίγραφο της υπ' αριθμόν/2012 Έκθεσης Κατάσχεσης των τιμολογίων εκδόσεων της εταιρείας με Α.Φ.Μ. και της εταιρείας με Α.Φ.Μ., καθώς και της σχετικής εντολής ελέγχου του ΣΔΟΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.
- Αντίγραφο του υπ' αριθμόν/2012 εγγράφου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες προς το ΣΔΟΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχ./29-11-2012), όπου αναφέρεται ότι: «...από μία πιο ενδελεχή επισκόπηση των κινήσεων που γίνονται στους λογαριασμούς όψεως της εταιρείας & των κάτωθι προμηθευτών της (νομικών & φυσικών προσώπων), προκύπτει η ακόλουθη συναλλακτική δραστηριότητα που φέρει χαρακτηριστικά πιθανής εικονικότητας...».
- Αντίγραφο του υπ' αριθμόν/13-02-2012 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ προς το ΣΔΟΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχ./21-02-2012), όπου αναφέρεται ότι: «Σας διαβιβάζουμε την από 02/02/2012 έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας μας από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση με Α.Φ.Μ., Χονδρικό-Λιανικό εμπόριο τροφίμων,, έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση με Α.Φ.Μ.,, για τα οποία υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις εικονικότητας. Παρακαλούμε για τις ενέργειές σας».

Επειδή συνεπώς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ δεν κατείχε πληροφορία περί αποδεδειγμένης λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της εταιρείας εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής.

Επειδή συνεπώς, το συμπληρωματικό στοιχείο κατά το άρθρο 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994, βάσει του οποίου η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ έλαβε γνώση της αποδεδειγμένης εικονικότητας, ήταν το υπ' αριθμόν/14-12-2020 έγγραφο από την Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ/21-12-2020), με το οποίο διαβιβάστηκε η από 24/11/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της ως άνω υπηρεσίας που αφορούσε στην εταιρεία με Α.Φ.Μ.

Επειδή το ανωτέρω συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ μετά την αρχική πενταετή περίοδο παραγραφής, το δικαίωμά της για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2011 παραγράφεται στις 31/12/2022 (δεκαετής παραγραφή).

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 18/08/2022, η οποία, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα έγγραφα, κοινοποιήθηκε στην εταιρεία στις 30/08/2022, ήτοι πριν την παρέλευση της ως άνω ημερομηνίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **16/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό και την παύση της αλληλέγγυας ευθύνης του **μόνο** ως προς την οφειλή από φόρο εισοδήματος.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.