



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15 -9-2023

Αριθμός απόφασης: **1271**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/28-04-2023 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός αρ., ως αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο της εταιρείας «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ:, κατά:

α) Της με αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2019 με φορολογική περίοδο 01/04/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

β) της με αριθμ. /2023 (ορθή επανάληψη) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2020 με φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

γ) της με αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01-04-2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και

δ) της με αριθμ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01-01-2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/28-04-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρείας «..... ΙΚΕ» φόρος εισοδήματος Φορολογικού έτους 2019 με φορολογική περίοδο 01/04/2019 – 31/12/2019, ποσού 922.278,90€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 461.139,45€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **1.383.418,35€**.

Β. Με την με αριθμ./2023 (ορθή επανάληψη) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρείας «..... ΙΚΕ» φόρος εισοδήματος Φορολογικού έτους 2020 με φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, ποσού 219.337,10€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 109.668,55€ και Τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.000,00€ ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **330.005,65€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην ελεγχόμενη εταιρεία «..... ΙΚΕ» στις κρινόμενες φορολογικές περιόδους διαπιστώθηκε η έκδοση, από την ως άνω εταιρεία, εκατόν ογδόντα πέντε (185) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.851.347.23

Γ. Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρείας «..... ΙΚΕ» Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-04-2019 – 31/12/2019, ποσού 938.617,23€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 469.753,92€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **1.408.371,15€**.

Δ. Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρείας «..... ΙΚΕ» Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2020 – 31/12/2020, ποσού 215.700,08€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 108.277,00€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **323.977,08€**.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν καθόσον ο έλεγχος έκρινε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία «..... ΙΚΕ» είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων χωρίς πραγματική

συναλλακτική δράση. Η ως άνω ελεγχόμενη εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία των αγορών και δαπανών, ως εκ τούτου, στις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες και έξοδα, όπως αυτά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ΦΠΑ, τα οποία δεν διασταυρώθηκαν με φορολογικά στοιχεία και δεν ήταν δυνατόν να διαπιστωθεί εάν είναι πραγματικά και έγιναν προς το συμφέρον της εν λόγω εταιρείας.

Στις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα για την ελεγχόμενη εταιρεία «..... ΙΚΕ» αναφέρονται :

α) με ΑΦΜ και β) ο προσφεύγων με ΑΦΜ

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην ελεγχόμενη εταιρεία «..... ΙΚΕ» η οποία έχει κύρια δραστηριότητα «.....», δυνάμει της υπ' αριθμ./2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αφορμή, για τον κρινόμενο έλεγχο στην ως άνω εταιρεία αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ.ΕΞ2022/29-04-2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το οποίο λόγω αρμοδιότητας αρχικά διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ και έλαβε το με αριθμό/11-05-2022. Ωστόσο, μεσολάβησε, δυνάμει της με αρ. Δ.ΟΡΓ. Α. ΕΞ 2022/05-04-2022 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οριστική παύση της λειτουργίας των τμημάτων ελέγχου των Δ.Ο.Υ. και η μεταφορά των αρμοδιοτήτων τους στα ΕΛ.ΚΕ, με ημερομηνία έναρξης λειτουργίας τους (των ΕΛ.ΚΕ) την 29-07-2022.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 21-03-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής αρχής οι οποίες έλαβαν υπ όψη τους τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αναφέρονται στο προαναφερόμενο Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Ο προσφεύγων, ως αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο της εταιρείας «.....ΙΚΕ» με ΑΦΜ: με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της όλων των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες και αναίτιολόγητες καθώς ελλείπουν στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα πρόσωπα, τα οποία εκπροσωπούν νόμιμα την εταιρεία και για ποιο χρονικό διάστημα ο καθένας.

2) Τα εταιρικά του μερίδια στην ελεγχόμενη εταιρεία «..... ΙΚΕ» τα μεταβίβασε στον την 15^η Σεπτεμβρίου 2020 με το με την αυτή ημερομηνία συμφωνητικό Τροποποίησης καταστατικού εταιρείας – Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων και αλλαγής Διαχειριστή, το οποίο καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) στις 17-9-2020 με αριθμ. πρωτ. και έκτοτε καμία απολύτως συμμετοχή δεν είχε στις εργασίες της ως άνω εταιρείας. Επίσης ισχυρίζεται ότι η διαδικασία μεταβίβασης των εν λόγω μεριδίων του άρχισε τον Μάιο του 2019, και έκτοτε δεν είχε καμία ανάμειξη στην λειτουργία της ως άνω εταιρείας.

3) Δεν αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου ποια είναι τα στοιχεία που καθιστούν εικονική την έκδοση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για το διάστημα που ο προσφεύγων ήταν διαχειριστής της εν λόγω εταιρείας και δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο η διάπραξη από τον προσφεύγοντα των αποδιδόμενων πράξεων της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς ελλείπουν στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα πρόσωπα, τα οποία εκπροσωπούν νόμιμα την εταιρεία και για ποιο χρονικό διάστημα ο καθένας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΔ «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου » ορίζεται ότι:

« Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

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

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ «Επαρκής αιτιολογία» 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 τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ « Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» ορίζεται ότι:

«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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, εν προκειμένω, στις από 21-03-2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αναφέρονται και συγκεκριμένα στην (παρ.3.3.1) με τίτλο « *Νόμιμη εκπροσώπηση της εταιρείας*» τα πρόσωπα τα οποία συμμετέχουν στην διοίκηση της εταιρείας MON ΙΚΕ. Προκύπτει λοιπόν, ότι ο προσφεύγων συμμετείχε στην εν λόγω εταιρεία ως Διαχειριστής από 18/04/2019 έως 15/09/2020.

Επειδή, η έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 29/03/2023 (Έκθεση επίδοσης 2822 Β' της δικαστικής επιμελήτριας). Η έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 29/03/2023 (Έκθεση επίδοσης' της δικαστικής επιμελήτριας).

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, είναι αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη ανάμειξης του στην λειτουργία της ελεγχόμενης εταιρείας «..... ΙΚΕ» από τον Μάιο του 2019.

Επειδή, στο άρθρο 50 « Αλληλέγγυα ευθύνη» του ΚΦΔ, ορίζεται:

«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 παρούσας παραγράφου νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α` και γ` κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. 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 Ε. 2173/30.10.2020 με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ΚΦΔ, 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.

[...]

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). [...]

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:

B. 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, ΣτΕ 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, όπως

α) ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών, β) Φόρος Διαμονής,

γ) Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας,

δ) Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση,

ε) Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας, στ) Φόρος ασφαλίσεων,

ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και

η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας 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).

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (Ε.2045/2019).

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 δύναται 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.

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

12. Η διάταξη προσδιορίζει κρίσιμο χρόνο για δυο λόγους: πρώτον για να διαπιστωθεί η ύπαρξη συγκεκριμένης ιδιότητας κατά το συγκεκριμένο χρόνο και δεύτερον προκειμένου να προσδιορισθεί η οφειλή κατά συγκεκριμένο χρόνο.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει 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. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες. [...]

[...] Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, 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 ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50.
Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία 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 δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες.

Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ 1103/2004), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιρειών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις. [...]

Ε. Η υπαιτιότητα

25. Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιοτήτάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του προϊσταμένου της υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.».

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου καθώς και από το αρχείο του taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρείας «..... ΙΚΕ» για το χρονικό διάστημα από 18-04-2019 έως 15-09-2020 και επομένως συντρέχουν στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις της περ. α και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, συνεπώς θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του για τους φόρους και τα πρόστιμα που καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις στην ως άνω εταιρεία.

Επειδή, στο Κεφάλαιο « 5. ΙΣΤΟΡΙΚΟ – ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΔΕΛΤΙΑ» στις σελίδες 6, 7, και 8 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη την εταιρεία «..... ΙΚΕ», αναφέρονται σχετικά με την ανάμειξη του προσφεύγοντος στη λειτουργία της ως άνω ελεγχόμενης οι διαπιστώσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως κάτωθι:

«.....σε συνέχεια του ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας (αρ. πρωτ./21-07-2021 ο έλεγχος απευθύνθηκε στις αντίστοιχες τράπεζες ζητώντας στοιχεία για τις τραπεζικές συναλλαγές της ελεγχόμενης οντότητας, καθώς και για τους οπισθογράφους και τα πρόσωπα που εισέπραξαν τις επιταγές με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν τα φορ. στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη. Ειδικότερα

Α) με τα αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ ΕΜΠ /15-07-2021 και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ ΕΜΠ 125-10-2021 έγγραφα μας προς την τράπεζα ζητήσαμε επιπλέον στοιχεία.

Η τράπεζα ανταποκρίθηκε στο αίτημα μας με το με αρ. πρωτ./25-11-2021 έγγραφο της. Από τα στοιχεία που μας έστειλε προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Η επιταγή ποσού 3.720,00€ εισπράττεται από τον τότε διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας

2) Οι επιταγές ποσού 620,00€, ποσού 6.324,00€ εισπράττονται από την η οποία είναι κόρη του διαχειριστή της εικονικής οντότητας ΜΟΝ. ΙΚΕ Α.Φ.Μ. Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε στην ΜΟΝ. ΙΚΕ προέκυψε η έκδοση στα έτη 2018,2019 εικονικών φορ. στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας ενώ διαπιστώθηκε ότι πολλές από τις επιταγές που εκδόθηκαν σε διαταγή της ανωτέρω εικονικής οντότητας εισπράχθηκαν από τον

Β) με τα με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ ΕΜΠ /15-07-2021 και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ ΕΜΠ /22-07-2021 έγγραφα μας προς την τράπεζα ζητήσαμε επιπλέον στοιχεία. Η τράπεζα ανταποκρίθηκε στο αίτημα μας με το με αρ. πρωτ. ΑΠΟΡΡΗΤΟ/16-09-2021 έγγραφο της. Από τα στοιχεία που μας έστειλε προκύπτουν τα κάτωθι:

1) οι επιταγές ποσού 1.500,00€, 22487491-8 ποσού 2.480,00€ εισπράττονται από την η οποία είναι κόρη του διαχειριστή της εικονικής οντότητας ΜΟΜ ΙΚΕ Α.Φ.Μ. Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε στην ΜΟΝ. ΙΚΕ προέκυψε η έκδοση στα έτη 2018,2019 εικονικών φορ. στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας ενώ διαπιστώθηκε ότι πολλές από τις επιταγές που εκδόθηκαν σε διαταγή της ανωτέρω εικονικής οντότητας εισπράχθηκαν από τον

Δ) Με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ..... ΕΞ ΕΜΠ / 28-07-2021 έγγραφο μας προς την τράπεζα Πειραιώς ζητήσαμε επιπλέον στοιχεία ως προς τις καταθέσεις και αναλήψεις ως προς τον λογαριασμό GR..... που τηρεί η ελεγχόμενη οντότητα, καθώς επίσης και για τα πρόσωπα που οπισθογράφησαν και εισέπραξαν τραπεζικές επιταγές που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα. Η τράπεζα ανταποκρίθηκε στο αίτημα μας με το με αρ. πρωτ./09-08-2021 έγγραφο της. Από τα στοιχεία που μας έστειλε προκύπτουν τα κάτωθι:

1) σε δεκάδες περιπτώσεις μετά την μεταφορά ποσών από οντότητες που έλαβαν εικονικά φορ. στοιχεία από την ελεγχόμενη αμέσως μετά γίνεται ανάληψη όλου του ποσού σε μετρητά από τον τότε διαχειριστή Ενδεικτικά αναφέρουμε

Στις 04-02-2020 γίνεται μεταφορά ποσού 150.000,00€ από την, στην συνέχεια την ίδια ημέρα γίνεται ανάληψη σε μετρητά από τον 150.000,00€, στην συνέχεια στις 05-02-2020 γίνεται

μεταφορά ποσού 140.000,00€ από την, στην συνέχεια την ίδια ημέρα γίνεται ανάληψη σε μετρητά από τον **140.000,00€.**

Στις **11-02-2020** και ώρα **12.23** στο κατάστημα γίνεται κατάθεση μετρητών ποσού **25.840,00€** από τον για την πληρωμή τιμολογίων που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα προς την Ο.Ε. και στην συνέχεια στις **12.27** και στο ίδιο κατάστημα γίνεται ανάληψη μετρητών **25.840,00€** από τον (για τον αναφέρουμε ανωτέρω).

Στις **13-02-2020** γίνεται μεταφορά ποσού **70.000,00€** από την, στην συνέχεια την ίδια ημέρα γίνεται ανάληψη σε μετρητά από τον **70.000,00€**, στην συνέχεια στις **25-02-2020** γίνεται μεταφορά ποσού **120.000,00€** από την, στην συνέχεια την ίδια ημέρα γίνεται ανάληψη σε μετρητά από τον **120.000,00€.**

Στις **03-03-2020** γίνεται μεταφορά ποσού **130.000,00€** από την, στην συνέχεια την ίδια ημέρα γίνεται ανάληψη σε μετρητά από τον **130.298,00€**, στην συνέχεια στις **04-03-2020** γίνεται μεταφορά ποσού **50.000,00€** από την, στην συνέχεια την ίδια ημέρα γίνεται ανάληψη σε μετρητά από τον **50.000,00€.**

Στις **19-03-2020** γίνεται μεταφορά ποσού **318.000,00€** από την, στην συνέχεια την ίδια ημέρα γίνεται ανάληψη σε μετρητά από τον **318.000,00€**, στην συνέχεια στις **26-03-2020** γίνεται μεταφορά ποσού **198.000,00€** από την, στην συνέχεια την ίδια ημέρα γίνεται ανάληψη σε μετρητά από τον **198.000,00€.**

Η ίδια διαδικασία επαναλαμβάνεται συνεχώς ως προκύπτει από το άνοιγμα του λογαριασμού και την απάντηση της τράπεζας.

2) σε πολλές περιπτώσεις μετά τις μεταφορές ποσών για την εξόφληση των εικονικών τιμολογίων εκδίδονται τραπεζικές επιταγές σε διαταγή της ελεγχόμενης οντότητας, οι οποίες οπισθογραφούνται από αυτήν και εισπράττονται ως κάτωθι:

α) επιταγή Νο ποσού **22.600,00** εισπράττεται στις **25-06-2020** από τον διαχειριστή

Όλες σχεδόν οι καταθέσεις, ως αναφέρονται στο έγγραφο μας, από τις οντότητες που έλαβαν φορ. στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα για την εξόφληση τους δεν γίνονται από πρόσωπα που συνδέονται με αυτές αλλά γίνονται από τον, διαχειριστή της ελεγχόμενης, τον και την κόρη του, για τους οποίους αναλυτικά ανωτέρω αναφέρουμε. Αμέσως μετά τις καταθέσεις γίνονται πολλαπλές αναλήψεις από ΑΤΜ την ίδια και τις επόμενες ημέρες με ανάληψη όλου σχεδόν του κατατιθέμενου ποσού κατά περίπτωση....»

Επειδή, από τα παραπάνω ευλόγως συνάγεται ότι ο προσφεύγων συμμετείχε ενεργά και συστηματικά στη διαχείριση της ελεγχόμενης εταιρείας «..... ΙΚΕ» για όλο το χρονικό διάστημα που είχε την ιδιότητα του διαχειριστή και μέχρι τη νόμιμη αποχώρηση του ήτοι την **15/09/2020**, και ο ως άνω ισχυρισμός του περί μη ανάμειξης του, είναι **αβάσιμος.**

Επίσης ευλόγως συνάγεται ότι, συντρέχουν στο πρόσωπο του προσφεύγοντος οι προϋποθέσεις εφαρμογής των ως άνω διατάξεων του άρθρου 50 του ΚΦΔ περί αλληλέγγυας ευθύνης καθώς ο προσφεύγων, ως διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας «..... ΙΚΕ» τα κρίνόμενα φορολογικά έτη **2019** και **2020**, ευθύνεται 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 το ως άνω νομικό πρόσωπο, για τα εν λόγω φορολογικά έτη.

Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων, ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο της ως άνω εταιρείας ευθύνεται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή των οφειλών που

διαπιστώθηκαν μετά από τον κρινόμενο έλεγχο στην εν λόγω εταιρεία, και αφορούν τις προσβαλλόμενες πράξης, τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου ποια είναι τα στοιχεία που καθιστούν εικονική την έκδοση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για το διάστημα που ο προσφεύγων ήταν διαχειριστής της εν λόγω εταιρείας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

« 5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται....»

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) 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, εν προκειμένω, στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη την εταιρεία «..... ΙΚΕ» λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η ως άνω εταιρεία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη εξέδωσε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία, ανά φορολογικό έτος.

- Φορολογικό έτος 2019: 139 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.913.529,83€.
- Φορολογικό έτος 2020: 36 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 913.904,60€.

Συγκεκριμένα, ως προς την ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στην ως άνω έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στο κεφάλαιο στο Κεφάλαιο « 5. ΙΣΤΟΡΙΚΟ – ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΔΕΛΤΙΑ» στις σελίδες 6, 7, 8 και 9, πέραν των ως άνω αναφερομένων, σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων και την ανάμειξη του προσφεύγοντος, αναφέρονται επίσης τα κάτωθι:

- «Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτες χώρες για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη.
- Ακόμη ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας από το σύστημα *elenxis* προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2019 και 2020.
- Από τις καταστάσεις εξόδων της ελεγχόμενης και εσόδων των αντισυμβαλλόμενων προκύπτει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.
- το (Σ.ΕΠ.Ε.) με το με αρ. πρωτ. ΕΞ-...../15-06-202 έγγραφό του μας γνώρισε ότι η ελεγχόμενη οντότητα έχει απογραφεί ως εργοδότης, αλλά δεν έχει απασχολήσει προσωπικό για

τα ελεγχόμενα έτη, και επομένως δεν μπορούσε να παρέχει καμία υπηρεσία ούτε και έχει δηλωθεί από τρίτους αντισυμβαλλόμενους ως υπεργολάβος.

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχόμενο έτος 2020.
- Επίσης από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει απόλυτα ότι μετά τις μεταφορές ποσών για την «εξόφληση» των φορ. στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα γίνεται άμεσα ανάληψη με τις διαδικασίες που αναλυτικά αναφέρονται παρακάτω.....»

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι, η ως άνω εκδότρια εταιρεία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη αιτιολόγησης από τη φορολογική αρχή της εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων στα κρινόμενα έτη 2019 και 2020, απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 21-03-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/28-04-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, ως αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο της εταιρείας «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ: και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/04/2019 - 31/12/2019

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	922.278,90€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	461.139,45€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.383.418,35€

(αριθμ. πράξης/2023)

Β. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	938.617,23€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	469.753,92€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.408.371,15€

(αριθμ. Πράξης/2023)

Φορολογική περίοδος : 01/01/2020 - 31/12/2020

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	219.337,10€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	109.668,55€
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	330.005,65€

(αριθμ. πράξης/2023)

B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	215.700,08€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	108.277,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	323.977,08€

(αριθμ. Πράξης/2023)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.