



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-02-2025
Αριθμός απόφασης:316

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@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 01-11-2024 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθμ./26-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της ΔΟΥ,

β) της υπ' αριθμ./19-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της ΔΟΥ,

γ)της υπ'αριθμ./26-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϋσταμένης της ΔΟΥ,
δ)της υπ'αριθμ./19-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϋσταμένης της ΔΟΥ,
ε)της υπ'αριθμ./26-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϋσταμένης της ΔΟΥ και
στ)της υπ'αριθμ./19-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϋσταμένης της ΔΟΥ,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

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

Επί της από 01-11-2024 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./26-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, της προϋσταμένης της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 3.999,19€ λόγω συνέργειας στην υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Με την υπ'αριθμ./19-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, της προϋσταμένης της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 5.076,13€ λόγω συνέργειας στην μη απόδοση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2018-31/12/2018 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Με την υπ'αριθμ./26-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϋσταμένης της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 10.343,35€ λόγω συνέργειας στην υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Με την υπ'αριθμ./19-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϋσταμένης της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 13.862,49€ λόγω συνέργειας στην μη απόδοση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Με την υπ'αριθμ./26-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϋσταμένης της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 5.400,16€ λόγω συνέργειας στην υποβολή ανακριβούς

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Με την υπ'αριθμ./19-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϊσταμένης της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 10.404,28€ λόγω συνέργειας στην μη απόδοση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 26-07-2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4987/2022 της ΥΕΔΔΕ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αριθμ./20-03-2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αιτία ελέγχου αποτέλεσαν το υπ'αριθμ./2020 πληροφοριακό δελτίο και το υπ'αριθμ./2022 πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε σε συνάρτηση του με αριθμό πρωτ./07-09-2021 Δελτίου Πληροφοριών του Τμήματος Προστασίας Περιουσιακών Δικαιωμάτων της Διεύθυνσης Ασφαλείας Σύμφωνα με το πόρισμα της Διεύθυνσης Ασφάλειας, διάφορα άτομα (περισσότερα των τριών), τα οποία συγκρότησαν εγκληματική οργάνωση με δομή και διακριτούς ρόλους των μελών της, διαμόρφωσαν την κατάλληλη υποδομή με την ίδρυση εταιρειών στα ονόματα μελών της, έτσι ώστε αυτές, κατόπιν των εντολών των διευθυνόντων αυτής, να εξυπηρετούν τις ανάγκες επίτευξης του σκοπού της εγκληματικής οργάνωσης που είναι ο προσπορισμός παράνομου περιουσιακού οφέλους των μελών της με τη διάπραξη κακουργημάτων, μεταξύ των οποίων και η τέλεση κακουργηματικής απάτης σε βάρος επιχειρήσεων, μέσω ακάλυπτων επιταγών.

Με βάση τα αποτελέσματα από την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφάλειας, η ΥΕΔΔΕ προχώρησε σε φορολογικό έλεγχο στις εμπλεκόμενες εταιρίες και τα εμπλεκόμενα πρόσωπα. Μεταξύ των εμπλεκόμενων εταιριών είναι η εταιρία, ΑΦΜ Από τον έλεγχο εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ, ΚΦΔ και ΦΠΑ προέκυψε ότι η εν λόγω εταιρία υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα-έξοδα και τις φορολογητέες εκροές-εισροές και εκδόθηκαν σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και πράξεις επιβολής προστίμων ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ ετών 2018 έως 2020. Περαιτέρω, κρίθηκε ότι ο προσφεύγων είναι συνεργός στην υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της εταιρίας, ΑΦΜ, που υπόκειται στα ίδια πρόστιμα με το νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με το άρθρο 60 Ν.4987/2022. Για την διαπίστωση της παράβασης, συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και ο υπ'αριθμ./2024 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με ηλεκτρονική ανάρτηση και ειδοποίηση στις 26-09-2024 που αναγνώστηκε στις 04-10-2024.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν κοινοποιήθηκαν νόμιμα, καθώς ο προσφεύγων είναι κρατούμενος στο σωφρονιστικό κατάστημα της από 22-06-2023 και δεν έχει πρόσβαση στο διαδίκτυο. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/2014, η επίδοση σε κρατούμενο γίνεται στον διευθυντή της φυλακής. Επιπλέον, σύμφωνα με τον ισχύοντα ΚΦΔ, ορίζεται η επίδοση κατά τον Κώδικα

Διοικητικής Δικονομίας, όταν δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, προϋπόθεση που συντρέχει στην περίπτωση του κρατούμενου στη φυλακή. Σχετικά προσκομίζει το με αριθμό/22-06-2023 ένταλμα προσωρινής κράτησης της ανακρίτριας του τακτικού τμήματος Πλημμελειοδικών Αντίστοιχα, μη νόμιμα κοινοποιήθηκε το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, ώστε παραβιάστηκε το δικαίωμα ακρόασής του.

2. Παραβίαση του άρθρου 20 παρ.1 και 2 του Συντάγματος περί πλήρους και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και προηγούμενης ακρόασης, καθώς και της αρχής της αναλογικότητας, με το να μην αναγνωρίζονται στον συνεργό τα δικαιώματα που έχει η εταιρία Συγκεκριμένα, δεν κλήθηκε σε προηγούμενη ακρόαση πριν την έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της εταιρίας, δεν του κοινοποιήθηκαν οι εν λόγω πράξεις και δεν τέθηκαν στην διάθεσή του τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας. Δεν του δόθηκε η δυνατότητα για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, όπως στην εταιρία. Είναι πιθανόν η εταιρία να πετύχει την ακύρωση ή τον περιορισμό της φορολογικής οφειλής μέσω δικαστικής οδού και να έχει παρέλθει τριετία από την κοινοποίηση των πράξεων, ώστε ο προσφεύγων δεν θα μπορεί να ζητήσει την ακύρωση των πράξεων επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 74 ΚΦΔ.

3. Παραβίαση της ενωσιακής αρχής της αποτελεσματικότητας ως προς τις πράξεις που αφορούν ΦΠΑ, καθώς ο προσφεύγων καλείται να αποδείξει αρνητικό γεγονός, ότι δεν είναι συνεργός.

4. Δεν είναι αιτιολογημένος ο χαρακτηρισμός του προσφεύγοντος ως συνεργού. Ο έλεγχος θα έπρεπε να στοιχειοθετεί τη σχέση που έχει η εταιρία με τον προσφεύγοντα και να αποσαφηνίζει από ποιες πράξεις του απορρέει ο χαρακτηρισμός του ως συνεργού. Εξάλλου, η επίκληση δεδομένων που προέρχονται από άρση απορρήτου τηλεφωνικών επικοινωνιών είναι παράνομη και αντισυνταγματική. Η έκθεση ελέγχου, στο μέτρο που ερείδεται σε δεδομένα από άρση απορρήτου επικοινωνιών, παρουσιάζει νομική πλημμέλεια και απόλυτη ακυρότητα.

5. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας και του άρθρου 6 παρ.1 και 2 της ΕΣΔΑ περί δίκαιης δίκης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ : «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83. 2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή

β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης..» και σύμφωνα με το άρθρο 83 του ΚΦΔ : «...2. Με απόφαση του Διοικητή δύναται να

ορίζεται ως τρόπος κοινοποίησης πράξεων και λοιπών εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης ένας ή περισσότεροι από τους παρακάτω τρόπους, για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα:

α) η αποστολή τους με απλή ή συστημένη επιστολή,

β) η παράδοσή τους στην έδρα ή εγκατάσταση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

γ) η επίδοσή τους κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97) ή με δικαστικό επιμελητή. Με την ίδια απόφαση δύναται να καθορίζεται η έκταση εφαρμογής εκάστου τρόπου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου 5.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1076/02-05-2024 Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση : **«Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής**

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχείο Α.1068/2024 (Β' 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.

Άρθρο 2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν το έχουν ήδη πράξει, να εγγραφούν ως νέοι χρήστες στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Δημοσίου και να αποκτήσουν κωδικούς TAXISnet υποβάλλοντας ηλεκτρονική αίτηση στην ψηφιακή πύλη myAADE. Εφόσον είναι εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή στις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) υποχρεούνται να τις επικαιροποιήσουν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας». Η επικαιροποίηση των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της Α.Α.Δ.Ε. έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησής τους.

Άρθρο 3 Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης 1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους: α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο

και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» 2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.....

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή από τον φορολογούμενο στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. της κοινοποιούμενης πράξης, ή απόφασης ή ατομικής ειδοποίησης ή εγγράφου του άρθρου 1, διατίθεται από το σύστημα ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικό Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1 και των συγκοινοποιούμενων, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1, αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» προκειμένου να ενημερωθεί για πράξη ή απόφαση ή ατομική ειδοποίηση ή εγγράφου του άρθρου 1 της Φορολογικής Διοίκησης που τον αφορά.

Άρθρο 6 Έναρξη Ισχύος

1. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας παύει να ισχύει η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1125/16.4.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1064/12.4.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) που αφορούν τη διαδικασία κοινοποίησης των αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

2. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας, η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1188/06.09.2011 (Β' 1993) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών δεν έχει εφαρμογή για καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση το άρθρο 4, το οποίο ισχύει από 9.9.2024. ...»

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά τον χρόνο κοινοποίησης διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024). Συγκεκριμένα, αναρτήθηκαν στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 26-09-2024 και εστάλη την ίδια ημέρα ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που αναγνώστηκε στις 04-10-2024, σύμφωνα με τις εκτυπώσεις των μηνυμάτων που προσκομίζει ο προσφεύγων από τον λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και τα με αρ.καταχώρησης και πιστοποιητικά ανάρτησης.

Επειδή, αντίστοιχα, το υπ' αριθμ./10-06-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με ηλεκτρονική ανάρτηση στις 10-06-2024 και εστάλη την ίδια ημέρα ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που αναγνώστηκε στις 02-07-2024, σύμφωνα με το με αριθμό καταχώρησης πιστοποιητικό ανάρτησης.

Επειδή, οι ανωτέρω διατάξεις προβλέπουν ότι η κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης γίνεται με ψηφιακά μέσα και μόνο όταν αυτή δεν είναι δυνατή, προβλέπεται η κοινοποίηση με άλλους τρόπους. Επιπλέον, δεν προβλέπεται εξαίρεση από την ηλεκτρονική κοινοποίηση για τους κρατούμενους στη φυλακή.

Επειδή ο προσφεύγων αβασίμως και καταχρηστικά προβάλλει ότι έπρεπε να γίνει επίδοση των εγγράφων στον διευθυντή της φυλακής, όπως προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ενώ ρητά προβλέπεται στις ανωτέρω διατάξεις η επίδοση κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας μόνο όταν δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων έχει δηλώσει διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην ΑΑΔΕ, ανέγνωσε δε τις ειδοποιήσεις σχετικά με την ανάρτηση των προσβαλλόμενων πράξεων και του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ειδικότερα, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις, ανέγνωσε την ειδοποίηση λίγες μέρες μετά την ανάρτηση, στις 04-10-2024 και ασκεί εμπρόθεσμα την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, ασκώντας το δικαίωμα του για παροχή έννομης προστασίας. Επιπλέον, ως προς το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ανέγνωσε την ειδοποίηση στις 02-07-2024, πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων, αλλά δεν υπέβαλε υπόμνημα με τις αντιρρήσεις του. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, η δικηγόρος του προσφεύγοντος υπέβαλε στις 04-07-2024 αίτημα παραλαβής στοιχείων από τον φάκελο της υπόθεσης που παρέλαβε στις 05-07-2024.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι δεν έλαβε χώρα νόμιμα η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και καταχρηστικά προβαλλόμενοι.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων..... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του ΚΦΔ : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται ότι : «.....με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.).....

οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.....4/2014 Κεφ. Α΄ άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.»

Επειδή το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με τις ανωτέρω διατάξεις, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του. Περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε

μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./10-06-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον υπ' αριθμ./10-06-2024 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας τήρησης του δικαιώματος ακρόασης.

Επειδή, ειδικότερα, στο υπ' αριθμ./10-06-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ρητά καταγράφονται οι πληροφορίες που αξιοποίησε ο έλεγχος και καταδεικνύουν τον ρόλο του προσφεύγοντος ως συνεργού στην τέλεση φορολογικών παραβάσεων από την εταιρία, ως εξής : «Ο ήταν ο αφανής ιδιοκτήτης της μεταφορικής εταιρίας «.....». Η μεταφορική εταιρεία «.....» ιδρύθηκε με σκοπό τον πλήρη έλεγχο από την Εγκληματική Οργάνωση της αποθήκευσης στην αποθήκη της εταιρείας, αλλά και της μεταφοράς στις περισσότερες περιπτώσεις, των αποσπασθέντων προϊόντων με φορτηγά της, καθιστώντας έτσι σχεδόν απίθανο τον εντοπισμό τους».

Περαιτέρω, στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου καταγράφονται το ύψος των φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ που δεν αποδόθηκαν από την εταιρία και το ύψος των προστίμων άρθρου 58 και 58^A Ν.4987/2022 που επιβλήθηκαν σε βάρος της τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, ώστε, σύμφωνα με το άρθρο 60 του Ν.4987/2022, προβλέπεται για τον προσφεύγοντα η επιβολή των ίδιων προστίμων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το υπ' αριθμ./10-06-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου περιέχει όλους τους λόγους επιβολής προστίμων του άρθρου 60 Ν.4987/2022, με τρόπο που δίνει την δυνατότητα στον προσφεύγοντα να διατυπώσει τις αντιρρήσεις του, τόσο σχετικά με την κρίση της φορολογικής αρχής περί συνέργειας στη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων από το νομικό πρόσωπο, όσο και σχετικά με το ύψος των προστίμων που επιβλήθηκαν σε βάρος του νομικού προσώπου λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Ειδικότερα, η κλήση σε ακρόαση συνιστά δικαίωμα του φορολογούμενου πριν την έκδοση δυσμενούς πράξης σε βάρος του. Εξάλλου, η επιβολή προστίμου του άρθρου 60 Ν.4987/2022 προϋποθέτει την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων σε βάρος της οντότητας που διαπράττει παράβαση του ΚΦΔ, στην οποία συνεργεί άλλο πρόσωπο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι έπρεπε να κληθεί σε ακρόαση πριν την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε βάρος της εταιρίας, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, καθώς ο ίδιος έχει τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα κλήσης σε ακρόαση πριν την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 60 Ν.4987/2022. Αντίστοιχα, ως νόμω αβάσιμοι απορρίπτονται οι ισχυρισμοί του ότι δεν του κοινοποιούνται οι πράξεις που αφορούν την εταιρία, δεν τίθενται στη διάθεσή του τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας και δεν του δίδεται η δυνατότητα για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, καθώς οι προβλεπόμενες αυτές εκ του νόμου ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης αφορούν την εταιρία και όχι τον προσφεύγοντα ως συνεργό.

Επειδή, όλως επικουρικώς, δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η υποβολή από τον προσφεύγοντα αιτήματος χορήγησης στοιχείων σχετικών με τον έλεγχο σε βάρος της εταιρείας και η άρνηση χορήγησης αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, περαιτέρω, οι αρχές της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας που επικαλείται ο προσφεύγων ερείδονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ :«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 αρχεία (βιβλία και 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.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ : «3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 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».

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). 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 από τα δικαστήρια.

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, 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, σύμφωνα με το άρθρο 60 του Ν.4987/2022 : *«Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»*

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2176/08-09-2021, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 ως προς τη συνέργεια :

«.....Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης.

Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ).

Προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 60 ΚΦΔ είναι η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε βάρος των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ :«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην εταιρία, ΑΦΜ, βάσει του οποίου προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της επιχείρησης στα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Φορολογικό έτος 2018	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	2.800,00	30.380,65	27.580,65
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ	656,67	656,67	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	2.143,33	29.723,98	27.580,65
Φορολογικό έτος 2019	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	77.522,16	155.684,10	78.161,94
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ	78.683,31	69.489,52	-9.193,79
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-1.161,15	86.194,58	87.355,73
Φορολογικό έτος 2020	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	59.908,88	125.189,13	65.280,25
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	6.059,98	6.059,98	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ	97.111,77	74.127,81	-22.983,96
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-43.262,87	45.001,34	88.264,21

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές :

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 05/11/2018 ΕΩΣ 31/12/2018

Α.ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Εκροές φορολογητέες φπα 23%-24% ενδ/κές αποκτήσεις 23%-24%	13.000,00	3.120,00	53.680,65	12.883,36
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ & ΦΠΑ	13.000,00	3.120,00	53.680,65	12.883,36
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	13.000,00		53.680,65	
Β. ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ				
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	11.792,69	2.830,25	11.379,57	2.731,10
Αγορές και εισαγωγές επενδ. αγαθών (πάγια)	9.273,98	2.225,75		

Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	13.000,00	3.120,00	0,00	0,00
ΣΥΝ. ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	34.066,67	8.176,00	11.379,57	2.731,10
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		8.176,00		2.731,10
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ		3.120,00		12.883,36
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		8.176,00		2.731,10
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ				10.152,26
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΗΛΩΣΗΣ		5.056,00		
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ				
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ				10.152,26

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019 ΕΩΣ 31/12/2019

Α.ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Εκροές φορολογητέες φπα 23%-24% ενδ/κές αποκτήσεις 23%-24%	64.212,00	15.406,08	176.434,10	42.344,18
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ & ΦΠΑ	64.212,00	15.406,08	176.434,10	42.344,18
Ενδ/κές παραδόσεις-Εκροές απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης	13.000,00		10.400,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	77.192,00		186.834,10	42.344,18
Β. ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ				
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	56.434,28	13.535,93	59.157,90	14.197,90
Αγορές και εισαγωγές επενδ. αγαθών (πάγια)	1.755,47	421,32	1.755,47	421,32
ΣΥΝ. ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	58.189,75	13.957,25	60.913,37	14.619,22
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		13.957,25		14.619,22
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ		15.406,08		42.344,18
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		13.957,25		14.619,22
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ		5.056,00		
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ				27.724,96
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΗΛΩΣΗΣ		3.607,17		
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ				
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ				27.724,96

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2020 ΕΩΣ 31/12/2020

Α.ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Εκροές φορολογητέες φπα 13%	6.256,97	813,41	13.319,93	1.731,59
Εκροές φορολογητέες φπα 23%-24% ενδ/κές αποκτήσεις 23%-24%	48.897,37	11.735,37	118.604,60	28.465,10
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ & ΦΠΑ	55.154,34	12.548,78	131.924,53	30.196,69
Ενδοκ/κές Παραδ. Εκροές απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης	2.599,20		820,00	

ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝ	57.783,54		132.744,53	
Β. ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ				
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	33.889,48	7.554,55	34.512,35	8.282,96
Αγορές και εισαγωγές επενδ, αγαθών (πάγια)	2.489,10	597,33		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	580,00	139,20	4.605,40	1.105,30
ΣΥΝ. ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	36.958,58	8.291,08	39.117,75	9.388,26
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ		8.291,08		9.388,26
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΩΝ		12.548,78		30.196,69
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ		8.291,08		9.388,26
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ		3.607,17		
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ		650,63		
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ				20.808,43
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΗΛΩΣΗΣ				
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ				
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ				20.808,43

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις, συντάχθηκαν οι με αριθμό υπόθεσης/2024 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που διαβιβάστηκαν στο ... ΕΛ.ΚΕ., προκειμένου να εκδώσει τις σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Σχετικά εκδόθηκαν :

1)η με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 1/11/2018-31/12/2018, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας, κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 7.998,38€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 3.999,19€,

2)η με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας, κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 20.686,70€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 10.343,35€,

3)η με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας, κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 10.800,32€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 5.400,16€,

4)η με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/11/2018-31/12/2018, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας, κύριος φόρος ύψους 10.152,26€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης ΦΠΑ ύψους 5.076,13€,

5)η με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2019-31/12/2019, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας, κύριος φόρος ύψους 27.724,97€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης ΦΠΑ ύψους 13.862,49€ και

6)η με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2020-31/12/2020, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας, κύριος φόρος ύψους 20.808,55€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης ΦΠΑ ύψους 10.404,28€.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4987/2022, επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, ο προσφεύγων κρίθηκε συνεργός στην υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της εταιρίας, με ΑΦΜ ώστε υπόκειται στα ίδια ως άνω πρόστιμα των άρθρων 58 και 58^Α Ν.4987/2022 που επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 60 Ν. 4987/2022. Στην οικεία έκθεση ελέγχου αποτυπώνονται οι λόγοι που καταδεικνύουν τον ρόλο του προσφεύγοντος ως συνεργού στη διάπραξη των παραβάσεων, βάσει των αποτελεσμάτων έρευνας του Τμήματος Προστασίας Περιουσιακών Δικαιωμάτων της Διεύθυνσης Ασφάλειας, που αξιοποίησε η ΥΕΔΔΕ και διενήργησε φορολογικό έλεγχο στις εμπλεκόμενες εταιρίες και τα εμπλεκόμενα πρόσωπα. Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου κατέδειξαν τον ρόλο της ελεγχόμενης οντότητας στην εγκληματική οργάνωση, όπως κατονομάζεται από την Διεύθυνση Ασφάλειας Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 26-07-2024 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ :

- Σύμφωνα με το πόρισμα της Διεύθυνσης Ασφάλειας, διάφορα άτομα (περισσότερα των τριών), τα οποία συγκρότησαν εγκληματική οργάνωση με δομή και διακριτούς ρόλους των μελών της, διαμόρφωσαν την κατάλληλη υποδομή με την ίδρυση εταιριών στα ονόματα μελών της, έτσι ώστε αυτές, κατόπιν των εντολών των διευθυνόντων αυτής, να εξυπηρετούν τις ανάγκες επίτευξης του σκοπού της εγκληματικής οργάνωσης που είναι ο προσπορισμός παράνομου περιουσιακού οφέλους των μελών της με τη διάπραξη κακουργημάτων, μεταξύ των οποίων και η τέλεση κακουργηματικής απάτης σε βάρος επιχειρήσεων, μέσω ακάλυπτων επιταγών. Τα μέλη της εγκληματικής οργάνωσης έδρασαν από τον Φεβρουάριο του 2018 με διακριτούς ρόλους και απέσπασαν (με την μέθοδο της «αγοράς» με μεταχρονολογημένες επιταγές που τελικά αποδείχθηκαν ακάλυπτες) από τουλάχιστον 34 επιχειρήσεις, προϊόντα συνολικής αξίας 2.566.163,42€. Ίδρυσαν για την επίτευξη της παράνομης δραστηριότητας (9) εταιρείες - μορφώματα («ριχτάδικα»), επέταξαν (4) προϋπάρχουσες και συναλλάχθηκαν με (13) εταιρείες με έδρα στην Βουλγαρία και Ισπανία. Ο προσφεύγων κατονομάζεται ως ηγετικό μέλος της οργάνωσης.

- Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας της Διεύθυνσης Ασφάλειας, οι δύο από τα τρία ηγετικά μέλη της οργάνωσης, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, για να μπορούν απρόσκοπτα να έχουν τον πλήρη έλεγχο και εποπτεία της παράνομης δραστηριότητας των εταιριών και για να δικαιολογείται η συνεχής παρουσία τους στους χώρους των τελευταίων, προέβαιναν σε υπογραφή συμβάσεων εργασίας με τις εταιρίες. Οι μονοπρόσωπες ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες ιδρύονταν από τα ηγετικά μέλη της οργάνωσης σε ονόματα αχυρανθρώπων που κέρδιζαν την εμπιστοσύνη τους, εκμεταλλευόμενοι την ευήθειά τους ή την άγνοιά τους από τέτοιου είδους δραστηριότητες ή ακόμα και τη δυσχερή οικονομική-οικογενειακή κατάσταση στην οποία βρισκόταν. Οι εταιρείες αυτές είναι γνωστές στην αγορά με τον όρο «ριχτάδικα». Στην συνέχεια, τα μέλη του κυκλώματος, τα οποία είχαν άριστη γνώση της αγοράς, δημιουργούσαν την αίσθηση ύπαρξης ασφαλών συνθηκών και συναλλακτικών όρων και έπειθαν διάφορες επιχειρήσεις να έρθουν σε συναλλαγή μαζί τους. Κατόπιν, με τη χρήση μεταχρονολογημένων επιταγών, που τελικά κατά την ημέρα εξαργύρωσής τους αποδεικνύονταν ακάλυπτες, αγόραζαν προϊόντα τα οποία στην συνέχεια πουλούσαν σε χαμηλότερες της μέσης τιμής στην αγορά και στην συνέχεια, πριν την αποκάλυψη της παράνομης δραστηριότητάς τους,

σταματούσαν την λειτουργία των εταιρειών αυτών. Τα εμπορεύματα μεταφέρονταν σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων με την χρήση παραστατικών-δελτίων αποστολής άλλης εταιρείας Μ.Ι.Κ.Ε, ώστε να καθίσταται δυσχερής ο εντοπισμός των εμπορευμάτων που είχαν αποσπάσει. Από την ανάλυση και επεξεργασία των κινήσεων των λογαριασμών των εταιρειών προέκυψε ότι ένα μεγάλο μέρος των χρημάτων μεταφέρθηκε σε λογαριασμούς εταιρειών που έχουν την έδρα τους στη Βουλγαρία. Ο προσφεύγων είχε την ευθύνη των εγχώριων συναλλαγών. Από την άρση απορρήτου τηλεφωνικών επικοινωνιών προέκυψε ότι ο προσφεύγων ήταν ο συντονιστής των μελών της οργάνωσης. Η μεταφορική εταιρεία ιδρύθηκε με σκοπό τον πλήρη έλεγχο από την εγκληματική οργάνωση της αποθήκευσης στις εγκαταστάσεις της εταιρείας, αλλά και της μεταφοράς στις περισσότερες περιπτώσεις, των αποσπασθέντων προϊόντων με φορτηγά της, καθιστώντας έτσι σχεδόν απίθανο τον εντοπισμό τους. Επίσης, εκεί αποθηκεύονταν εμπορεύματα στο πλαίσιο των εξωχώριων συναλλαγών των εταιρικών μορφωμάτων της οργάνωσης με βουλγάρικες εταιρείες. Από έρευνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της προανάκρισης, εντοπίστηκαν τιμολόγια μεταξύ της «.....» και των άλλων Μ. Ι.Κ.Ε. της οργάνωσης, καθώς και εταιρειών με έδρα τη Βουλγαρία, ιδιοκτησίας ενός από τα μέλη της οργάνωσης, γεγονός που καταδεικνύει το πλέγμα λειτουργίας και συνεργασίας τους, με στόχο την επίτευξη του παράνομου σκοπού της οργάνωσης. Στην έκθεση ελέγχου καταγράφονται συγκεκριμένα οι μεταφορές που πραγματοποίησε η εταιρία και σχετίζονται με την εγκληματική οργάνωση.

- Επιπλέον, από τα συμπεράσματα της έρευνας της Διεύθυνσης Ασφάλειας προέκυψε ότι ο προσφεύγων είναι ηγετικό μέλος της οργάνωσης, συντονιστής των μελών αυτής και ο εποπτεύων τις εταιρίες που στήθηκαν για την εξαπάτηση των επιχειρήσεων. Συστηνόταν στις αγοράστριες επιχειρήσεις ως πωλητής, εμπορικός διευθυντής ή συνεργάτης των εταιριών αυτών που κατονομάζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Παρέδιδε παραστατικά σχετικά με τις εταιρίες στον Μεριμνούσε για την κατάρτιση πλαστών εγγράφων, φορολογικών και δικαστικών, που διευκόλυναν την παράνομη δραστηριότητά του.

- Η οντότητα, ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες διαμεταφοράς των εμπορευμάτων, υπηρεσίες συσκευασίας και αποθήκευσης αγροτικών προϊόντων και πλήθος άλλων δραστηριοτήτων, έχει την μορφή μονοπρόσωπης ΙΚΕ με μοναδικό εταίρο και διαχειριστή τον που κατονομάζεται στο έγγραφο της Διεύθυνσης Ασφάλειας ως εμπλεκόμενο πρόσωπο στην εγκληματική οργάνωση που αποκόμισε παράνομο περιουσιακό όφελος μέσω ακάλυπτων επιταγών. Η εταιρία λειτούργησε από 05-11-2018 έως 31-12-2020, ημερομηνία διακοπής εργασιών. Πραγματοποιήθηκε έλεγχος υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, ενδοκοινοτικών συναλλαγών, επεξεργασίας τραπεζικών κινήσεων, τιμολογίων που παρελήφθησαν από το τμήμα του Πρωτοδικείου Η εταιρία εμφανίζει συναλλαγές με βουλγάρική επιχείρηση που αναφέρεται στο δελτίο πληροφοριών της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες ως επιχείρηση, στους λογαριασμούς της οποίας, μεταφέρθηκε μεγάλο μέρος των χρημάτων που προήλθε από παράνομο όφελος μέσω ακάλυπτων επιταγών και είναι συμφερόντων μελών της εγκληματικής οργάνωσης. Υπάρχει ασυμφωνία μεταξύ των δηλώσεων της ελληνικής και της βουλγαρικής επιχείρησης. Από την αντιπαραβολή των τραπεζικών πιστώσεων στον επαγγελματικό λογαριασμό της εταιρίας με τις υποβληθείσες ΜΥΦ και τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες παραδόσεων, προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, από όσα αναλυτικά προεκτέθηκαν και αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει με σαφήνεια ο ρόλος του προσφεύγοντος ως συνεργού στη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων και συγκεκριμένα στην ανακριβή υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ από την εταιρία «....., ΑΦΜ

.....», με βάση τον ρόλο του ως ηγετικό μέλος κυκλώματος ίδρυσης και διαχείρισης εταιριών με σκοπό τον προσπορισμό παράνομου κέρδους. Ειδικότερα, στοιχεία που καταδεικνύουν τον ρόλο του προσφεύγοντος και προέκυψαν από την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφάλειας, ερείδονται δε σε διαπιστώσεις και αποδεικτικά στοιχεία αυτής, νόμιμα και βάσιμα λήφθηκαν υπόψη από την ΥΕΔΔΕ για την απόδοση της ιδιότητας του συνεργού, σύμφωνα με το άρθρο 60 Ν.4987/2022. Αντίθετα, ο προσφεύγων δεν επικαλείται και δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου, αλλά αρνείται συνολικά όλα τα αποτελέσματα της έρευνας της Διεύθυνσης Ασφάλειας, χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είναι αιτιολογημένος ο χαρακτηρισμός του προσφεύγοντος ως συνεργού, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Περαιτέρω, ο προσφεύγων παρελκυστικά προβάλλει ότι η έκθεση ελέγχου παρουσιάζει νομική πλημμέλεια λόγω επίκλησης δεδομένων που προέρχονται από την άρση απορρήτου τηλεφωνικών επικοινωνιών, καθώς η κρίση της φορολογικής αρχής ερείδεται στο σύνολο των διαπιστώσεων από την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφάλειας, όπως προεκτέθηκαν.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας, ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος, αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΔΔ: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο, όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση, δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεως του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο. Επιπλέον, όπως προεκτέθηκε, για την απόδοση στον προσφεύγοντα της ιδιότητας του συνεργού, η φορολογική αρχή ορθά συνεκτίμησε πραγματικά περιστατικά που προέκυψαν από την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφάλειας, ύστερα και από την διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην ελεγχόμενη εταιρία, από τον

οποίο επιβεβαιώθηκε ο ρόλος της εταιρίας και κατ' επέκταση του προσφεύγοντος στη λειτουργία του κυκλώματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 01-11-2024 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ. /26-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, της προϋσταμένης της ΔΟΥ,

β)της υπ'αριθμ. /19-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, της προϋσταμένης της ΔΟΥ,

γ)της υπ'αριθμ. /26-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϋσταμένης της ΔΟΥ,

δ)της υπ'αριθμ. /19-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϋσταμένης της ΔΟΥ,

ε)της υπ'αριθμ. /26-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϋσταμένης της ΔΟΥ και

στ)της υπ'αριθμ. /19-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϋσταμένης της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης :

Υπ' αριθμ. /26-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	3.999,19€	3.999,19€

Υπ' αριθμ. /19-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	5.076,13€	5.076,13€

Υπ' αριθμ. /26-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	10.343,35€	10.343,35€

Υπ' αριθμ. /19-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	13.862,49€	13.862,49€

Υπ' αριθμ. /26-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	5.400,16€	5.400,16€

Υπ' αριθμ./19-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	10.404,28€	10.404,28€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.