



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-02-2025

Αριθμός απόφασης:237

**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 15-10-2024 και με αριθμό πρωτ. ....ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., κατά:

α)της υπ'αριθμ. ..../13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ....,

β)της υπ'αριθμ. ....../13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. .......,

γ)της υπ'αριθμ. ....../13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ....  
και

δ)της υπ'αριθμ. ....../13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ....  
.....,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του .....ΕΛ.ΚΕ. ....

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

Επί της από 15-10-2024 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. ....../13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ ....., κύριος φόρος ύψους 208.674,31€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 104.337,16€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 313.011,47€.

Με την υπ'αριθμ. ....../13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ ....., κύριος φόρος ύψους 2.009.152,05€, τέλος επιτηδεύματος ύψους 500,00€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 1.004.576,03€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 3.014.228,08€.

Με την υπ'αριθμ. ....../13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ ....., κύριος φόρος ύψους 357.678,12€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν.4987/2022 ύψους 178.839,07€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 536.517,19€.

Με την υπ'αριθμ. ....../13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ ....., κύριος φόρος ύψους 2.969.760,68€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν.4987/2022 ύψους 1.484.880,34€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 4.454.641,02€.

Οι ανωτέρω πράξεις ερείδονται στις από 13-09-2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4172/2013 και Ν.2859/2000 του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., κατόπιν

ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρία «.....», ΑΦΜ ....., δυνάμει της υπ' αριθμ. .... /16-07-2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι από 12-06-2024 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΥΕΔΔΕ ....., σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου των οποίων, η ελεγχόμενη εταιρία δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθμ. .... /2023 και .... /2024 προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, ώστε ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ..... προσδιόρισε τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών χρήσεων 2020 και 2021 με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, ύστερα από έλεγχο στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης, στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη εταιρία και τους αντισυμβαλλόμενους και ύστερα από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των τραπεζικών πιστώσεων στο ύψος των 887.870,22€ για το έτος 2020 και στο ύψος των 9.132.509,31€ για το έτος 2021. Επιπλέον, δεν αναγνώρισε δαπάνες-έξοδα, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013. Αντίστοιχα, ως προς την φορολογία ΦΠΑ, προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές στο ύψος του 1.645.012,28€ για το έτος 2020 και των 13.839.741,71€ για το έτος 2021, συμπεριλαμβανομένων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους 757.142,06€ για το έτος 2020 και 4.707.232,40€ για το έτος 2021, ενώ δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000.

Περαιτέρω, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ..... όρισε ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα για τις οφειλές που προέκυψαν, την τυπικώς διαχειρίστρια της εταιρίας και τους εν τοις πράγμασι συνδιαχειριστές της εταιρίας, μεταξύ των οποίων και τον προσφεύγοντα.

Ο έλεγχος του .... ΕΛ.ΚΕ. ...., αποδεχόμενος το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ....., κοινοποίησε στην ελεγχόμενη εταιρία, στη διαχειρίστρια και στους εν τοις πράγμασι συνδιαχειριστές της εταιρίας, μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα, το υπ' αριθμ. .... /14-08-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, με το οποίο δόθηκε προθεσμία είκοσι ημερών, προκειμένου να διατυπώσουν τις απόψεις τους, αλλά κανείς δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με ηλεκτρονική ανάρτηση και ειδοποίηση στις 16-09-2024 που αναγνώστηκε την ίδια ημέρα. Στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, ο προσφεύγων κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο.

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

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Δεν εξετάστηκαν και δεν λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις που υπέβαλε πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν πριν το πέρας της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση του δικαιώματος ακρόασης.

2. Ελλιπής αιτιολογία. Η κρίση περί δήθεν πραγματικής και ουσιαστικής διαχείρισης της εταιρίας ....., δεν ερείδεται σε κανένα πραγματικό και συγκεκριμένο στοιχείο της φορολογικής αρχής. Γίνεται μία στείρα παραπομπή σε ποινική δικογραφία. Αποκλειστικός λόγος για την θεμελίωση ευθύνης, παράλληλα με αυτή του νομικού προσώπου, για φορολογικές οφειλές, είναι η ατυχής δικαστική εμπλοκή στην ποινική υπόθεση. Η εν τοις πράγμασι διαχείριση δέον να αναδεικνύεται σε κάθε κρινόμενη περίπτωση με σαφήνεια, βάσει συγκεκριμένων αποδεικτικών μέσων και διαπιστώσεων από τα ελεγκτικά όργανα. Τα ελεγκτικά όργανα δεν παραθέτουν κάποια

συγκεκριμένη διαχειριστική πράξη, στην οποία προέβη ο προσφεύγων στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρίας. Η εταιρία είναι εντελώς άγνωστη και ξένη προς τον προσφεύγοντα.  
3. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

### **Ως προς τον πρώτο 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 αναπύσσει 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 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....*».

**Επειδή**, με 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 εμπειριστατωμένα 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.).....»

**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..... 3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. ....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..»

**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**, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο έλεγχος του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., συνέταξε το υπ' αριθμ. ..../14-08-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποίησε στην ελεγχόμενη εταιρία, στην τύποις διαχειρίστρια αυτής, καθώς και στα πρόσωπα που κρίθηκε ότι είναι εν τοις πράγμασι διαχειριστές της εταιρίας, μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα. Η κοινοποίηση στον προσφεύγοντα έγινε με ανάρτηση στον λογαριασμό του στο σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 14-08-2024 και ώρα 11:20:06 και ειδοποίηση την ίδια ημέρα και ώρα 11:30:13 που αναγνώστηκε στις 28-08-2024 και ώρα 14:58:03, σύμφωνα με το με αριθμό

καταχώρησης ..... πιστοποιητικό ανάρτησης. Περαιτέρω, ο προσφεύγων απέστειλε στο .... ΕΛ.ΚΕ. ...., με ηλεκτρονική αλληλογραφία, τις έγγραφες εξηγήσεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, στις 13-09-2024, που έλαβαν αριθμό πρωτοκόλλου ...../16-09-2024.

**Επειδή** ο προσφεύγων, στις έγγραφες εξηγήσεις που υπέβαλε ενώπιον του ..... ΕΛ.ΚΕ. ...., δεν προβάλλει κανέναν λόγο που αφορά τον φορολογικό έλεγχο στην εταιρία ..... και τον διορθωτικό προσδιορισμό φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με υπόχρεο το νομικό πρόσωπο. Αντίθετα, επικαλείται μόνο λόγους σχετικά με την αλληλέγγυα ευθύνη του, ίδιους με τους ισχυρισμούς που επικαλείται και εξετάζονται στο πλαίσιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, εν προκειμένω, ο ισχυρισμός περί παραβίασης δικαιώματος ακρόασης δεν μπορεί να επιφέρει την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων που εκδόθηκαν με υπόχρεο το νομικό πρόσωπο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα ακρόασης του, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

#### **Ως προς τον δεύτερο 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 28 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε : «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:.....γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ : «2. .... Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστάωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....ο.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.6 του ΚΦΔ : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....»

**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 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής 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 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,** με το άρθρο 34 παρ.1 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 και με το άρθρο 67 παρ.3 του ίδιου νόμου αναριθμήθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 σε παράγραφο 4, το δε άρθρο 50 του Ν.4174/2013 κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 50 του Ν.4987/2022 ως εξής: «1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

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

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 πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.....

4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής

Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση σχετικά με το άρθρο 34 παρ.1 του Ν.4646/2019 : «Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις αποκαθίσταται μια εύλογη ισορροπία ανάμεσα στην ευθύνη του πρωτοφειλέτη νομικού προσώπου/νομικής οντότητας και στην αλληλέγγυα ευθύνη των ασκούντων πραγματική διοίκηση για την εξόφληση των υποχρεώσεων του πρώτου προς το Δημόσιο (ειδικότερα του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ). Η μέχρι σήμερα ισχύουσα ρύθμιση επιβάλλει ένα είδος αντικειμενικής ευθύνης που δεν αφορά μόνο τα πρόσωπα που άσκησαν πραγματική διοίκηση κατά τη διάρκεια της οποίας δημιουργήθηκαν και έμειναν ανεξόφλητες οι παραπάνω υποχρεώσεις, αλλά επεκτείνεται στα πρόσωπα που διαδέχθηκαν τους ανωτέρω στη διοίκηση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Τα τελευταία, ενώ δεν έχουν οποιαδήποτε συμμετοχή στη δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης και στην μη εκπλήρωσή της, υπό το ισχύον σήμερα νομικό πλαίσιο, ευθύνονται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα που προκάλεσαν την οφειλή.

Συνεπώς, η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στα πρόσωπα που πράγματι άσκησαν διοίκηση και ως εκ τούτου είχαν την δυνατότητα να ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του νομικού προσώπου/οντότητας, δηλαδή ήταν εξουσιοδοτημένα να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που βάραιναν το τελευταίο, συμπεριλαμβανομένης και της εξόφλησης του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ...»

**Επειδή**, ομοίως στο άρθρο 49 του Ν. 5104/2024 σχετικά με την αλληλέγγυα ευθύνη 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 (Φ.Π.Α.) και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, όπως 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 ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,

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 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. Εάν οι φορολογικές οφειλές της παρούσας 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 τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας.....4. Πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο, δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν.5104/2024 : «..... Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:.....θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του Ν.5104/2024 : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2128/2020 με θέμα «Άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα»: «Σχετικά με το ζήτημα της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής από τους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων και κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμ. 498/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β), σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :.....

2. Με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι «... με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων η δυνατότητα άσκησης όλων των έναντι της φορολογικής διοίκησης διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα άσκησης προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.) νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκησης δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής».

3. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων δύνανται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανή προσφυγή κατά οποιασδήποτε πράξης ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας από τη Φορολογική Διοίκηση (πράξη ρητή ή σιωπηρή, που εκδίδεται ή συντελείται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.). Τα ως άνω προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής...»

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά με την απόφ. 2816/2020 ΣτΕ, Β' Τμ. 7μ. ότι με την προσφυγή που οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι ασκούν κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου, στη διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση του οποίου είναι εντεταλμένοι, μπορούν να προβάλλονται αφενός μεν λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η συνδρομή των κατά νόμον προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους, αφετέρου δε λόγοι, αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου.

**Επειδή**, στην Ε 2173/30-10-2020 εγκύκλιο με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» ορίζονται τα εξής :

«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. ....

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).....

Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε.2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣτΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

#### **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. ....

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),.....

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).....

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).....

### **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.....16. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ.1 του άρθρου 50, τα πρόσωπα που φέρουν τις κατονομαζόμενες ιδιότητες καθίστανται συνυπεύθυνα για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους.

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

.....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.**

.....24. Ειδικώς για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά.

### **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 της ιδιότητάς 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.

...

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,** σύμφωνα με την Α.1082/2021 Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 : «**Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής** Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) θεωρούνται καταρχήν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις ως άνω διατάξεις οφειλών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, εκτός αν στα πρόσωπα αυτά συντρέχει περίπτωση έλλειψης υπαιτιότητας, σύμφωνα με τις κατωτέρω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζονται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα.

**Άρθρο 2 Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας** Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως:

1. Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας που εμποδίζει το πρόσωπο που έχει τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ να επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του. Για την απόδειξη της αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση για κάθε έτος ευθύνης, βεβαίωση νοσηλείας από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο συνοδευόμενες από καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο.

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

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

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

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

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

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

**Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι υπ'αριθμ. ....../13-09-2024 και ....../13-09-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα και οι υπ'αριθμ. ....../13-09-2024 και ....../13-09-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα, που εκδόθηκαν με υπόχρεο την εταιρία με την επωνυμία ««.....», ΑΦΜ ....., κατόπιν ελέγχου από το .. ΕΛ.ΚΕ. .... Ο προσφεύγων κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το άρθρο 38 περ.θ' του Ν.5104/2024. Συνεπώς, ως πρόσωπο ευθυνόμενο για την καταβολή του φόρου, έχει την δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά των εν λόγω πράξεων, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις.

**Επειδή**, στο άρθρο 50 Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4646/2019, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στηρίζεται στη σωρευτική ύπαρξη των τιθέμενων σε αυτό προϋποθέσεων που συνδέονται : α)με την ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων σε σχέση με τη διοίκηση του νομικού προσώπου, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο-διοικητή του, β)με συγκεκριμένα είδη φόρου και γ) με την ύπαρξη υπαιτιότητας του εκπροσώπου, η οποία τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητας αυτού ως εκπροσώπου της εταιρίας, δύναται όμως αυτός να ανατρέψει το μαχητό τεκμήριο αποδεικνύοντας την έλλειψή της. Επιπλέον, ρητά ορίζεται ότι, 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. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της ίδιας παραγράφου.

**Επειδή**, οι οφειλές που απορρέουν από τις προσβαλλόμενες πράξεις προέκυψαν από έλεγχο, ο δε προσφεύγων κρίθηκε ως εν τοις πράγμασι συνδιαχειριστής της εταιρίας στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα ετών 2020 και 2021 και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς, για τις υπό κρίση οφειλές που ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, εκ μόνης δε της ιδιότητάς του τεκμαίρεται η υπαιτιότητά του.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, ο προσφεύγων είναι εν τοις πράγμασι συνδιαχειριστής της εταιρίας, που μαζί με άλλα δύο πρόσωπα, άσκησαν τη διαχείριση όλων των εμπλεκόμενων εταιριών σε κύκλωμα οντοτήτων που λειτούργησε ως εγκληματική οργάνωση, σύμφωνα με έρευνα της Διεύθυνσης Ασφαλείας ..... Ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ....., το οποίο αποδέχθηκε ο έλεγχος του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., από τον έλεγχο-έρευνα της ΥΕΔΔΕ ....., λαμβάνοντας υπόψη όσα αναφέρονται στη σχετική δικογραφία που συνέταξε το Τμήμα Προστασίας Περιουσιακών Δικαιωμάτων της Διεύθυνσης Ασφάλειας ..... κατόπιν σχετικής έρευνας και προανάκρισης, προέκυψαν τα κάτωθι, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου:

- Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ανωτέρω δικογραφία, η ελεγχόμενη οντότητα είναι μέλος ενός κυκλώματος οντοτήτων που χαρακτηρίζεται στη δικογραφία ως εγκληματική οργάνωση και κατονομάζονται τα ηγετικά μέλη αυτής, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, που προέβαιναν σε ίδρυση Μονοπρόσωπων Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών ή χρησιμοποιούσαν προϋπάρχουσες, έτσι ώστε αυτές 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 μορφής απάτης. Συγκεκριμένα, τα ηγετικά μέλη της οργάνωσης ενοικίαζαν αποθηκευτικούς χώρους και γραφεία για να προσδίδουν το κύρος και την επίπλαστη εικόνα υγιών και φερέγγυων εταιρειών. Στη συνέχεια οι εταιρίες παρουσιάζονταν ψευδώς ως φερέγγυες στις οικονομικές τους συναλλαγές, από μέλη της εγκληματικής οργάνωσης με άριστη γνώση της επικρατούσας κατάστασης στην αγορά και τον χώρο του εμπορίου και με τον τρόπο αυτό δημιουργούσαν την πλασματική αίσθηση ύπαρξης ασφαλών συνθηκών και συναλλακτικών όρων και έπειθαν τις παθούσες επιχειρήσεις να έρθουν σε συναλλαγή μαζί τους. Έπειτα, με τη χρήση μεταχρονολογημένων επιταγών, που τελικά κατά την ημέρα εξαργύρωσής τους αποδείχθηκαν ακάλυπτες ή και πλαστών τραπεζικών παραστατικών, αποσπούσαν από παθούσες επιχειρήσεις προϊόντα, τα οποία στη συνέχεια πωλούσαν σε ελκυστικές - χαμηλότερες τιμές σε τρίτους με σκοπό να αποκομίσουν άμεσα παράνομο περιουσιακό όφελος. Η διάρκεια των εταιρειών αυτών που ιδρύθηκαν για το σκοπό αυτό, καθορίζεται από την αποκάλυψη της παράνομης δραστηριότητάς τους, η οποία λαμβάνει χώρα την περίοδο εμφάνισης των επιταγών προς πληρωμή και τότε οι εταιρείες αυτές εγκαταλείπουν τους χώρους που είχαν ενοικιάσει για την λειτουργία τους. Με τη παραλαβή των εμπορευμάτων από τις παθούσες εταιρείες, αυτά μεταφέρονταν σε άλλους αποθηκευτικούς χώρους ή προς πώληση σε τρίτους αγοραστής, με τη χρήση παραστατικών - δελτίων αποστολής άλλης εταιρείας Μ.Ι.Κ.Ε που εξυπηρετούσε την ανάγκη της εν λόγω εγκληματικής οργάνωσης ώστε να καθίσταται δυσχερής ο εντοπισμός των εμπορευμάτων που είχαν αποσπάσει. Οι προαναφερθείσες Μ.Ι.Κ.Ε. ιδρύονταν από τα ηγετικά μέλη της οργάνωσης σε ονόματα αχυρανθρώπων-μελών της, των οποίων κέρδιζαν την εμπιστοσύνη, εκμεταλλευόμενα, είτε την ευήθειά τους, είτε την άγνοιά τους από τέτοιου είδους δραστηριότητες, ή και τη δυσχερή οικονομική-οικογενειακή κατάσταση στην οποία

βρισκόταν. Οι εταιρείες αυτές για το ρόλο που διαδραματίζουν είναι γνωστές στην αγορά με τον όρο «ριχτάδικα». Επιπλέον, τα ηγετικά στελέχη της οργάνωσης, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, ασκούν όλη τη διαχείρισή της και επίσης ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση όλων των εταιρειών – μελών της οργάνωσης, ανάμεσα στις οποίες και η ελεγχόμενη εταιρία, καθώς όλες οι κινήσεις για την επίτευξη του παράνομου σκοπού της εκτελούνται κατόπιν των εντολών τους, όπως αναφέρεται και στη δικογραφία. Επιπλέον, από την έρευνα προέκυψε ότι η εταιρεία «.....», διαδραματίζει τον ρόλο της μεταώλησης των αποσπασθέντων προϊόντων σε τρίτες επιχειρήσεις.

- Από τον φορολογικό έλεγχο (έλεγχος δηλώσεων, άνοιγμα λογαριασμών) προέκυψε ότι η εταιρία ..... με ΑΦΜ ..... ήταν συναλλακτικά υπαρκτή κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, αλλά στην πραγματικότητα λειτούργησε για να εξυπηρετήσει τους μη νόμιμους σκοπούς που περιγράφονται στην δικογραφία και συγκεκριμένα φαίνεται να λειτουργεί ως μία εταιρεία που μεσολαβεί, ώστε να διοχετεύονται στη αγορά και να διακινούνται εμπορεύματα για λογαριασμό άλλων οντοτήτων, όπως επίσης και να διακινούνται μέσω των τραπεζικών της λογαριασμών χρηματικά ποσά, τα οποία δεν ανήκουν στην ίδια και δεν αφορούν επί της ουσίας δικές της συναλλαγές, με σκοπό να προσδίδεται αληθοφάνεια και νομιμοφάνεια σε παράνομες δραστηριότητες, αλλά και να αποφεύγεται η καταβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. Ειδικότερα, δεν έχει κάνει διακοπή εργασιών μέχρι την ημερομηνία σύνταξης των εκθέσεων ελέγχου, ενώ από τη φορολογική της εικόνα προκύπτει ότι μόνο κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές. Διαχειρίστρια της εταιρίας είναι η ....., η οποία από τις 07/12/2020 είναι διαχειρίστρια και στην οντότητα ..... με ΑΦΜ ..... βασικό πελάτη της ελεγχόμενης εταιρίας ..... Ως τηλέφωνο επικοινωνίας της ελεγχόμενης στο σύστημα TAXIS έχει δηλωθεί αριθμός, τον οποίο, σύμφωνα με τη δικογραφία, χρησιμοποιούσε τρίτο πρόσωπο και βασικό μέλος της οργάνωσης. Η ελεγχόμενη έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη χρήση 2020, ενώ για τη χρήση 2021 έχει υποβάλει μόνο περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., προκειμένου να δώσει νομιμοφάνεια στην άσκηση της δραστηριότητάς της. Όπως διαπιστώνεται από τις υποβληθείσες δηλώσεις και καταστάσεις, η ελεγχόμενη πραγματοποιεί τις πωλήσεις της στο εσωτερικό, ενώ οι αγορές της προέρχονται αποκλειστικά από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο στον έλεγχο. Η ελεγχόμενη απασχόλησε περιστασιακά και για πολύ μικρό χρονικό διάστημα μόνο δύο υπαλλήλους. Από τις κινήσεις των λογαριασμών της ελεγχόμενης εταιρίας, διαπιστώνεται ότι αμέσως μετά από κάθε πίστωση ή ομάδα πιστώσεων ακολουθούν άμεσα, στο αμέσως επόμενο χρονικό διάστημα, ισόποσες χρεώσεις, οι οποίες καταλήγουν κατά το μεγαλύτερο μέρος σε πρόσωπο που είναι πολύτιμο μέλος της οργάνωσης ή σε εταιρία ιδιοκτησίας του. Συνεπώς, οι λογαριασμοί της ελεγχόμενης εταιρίας δεν προσαυξάνονται καθ' όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος και στο τέλος του κάθε έτους έχουν πολύ μικρό υπόλοιπο, σχεδόν μηδενικό. Επίσης δεν εντοπίζονται χρεώσεις που να αφορούν λειτουργικά έξοδα της ελεγχόμενης, όπως λογαριασμοί Δ.Ε.Κ.Ο., ενοίκιο κτλ.

- Σύμφωνα με την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφάλειας ....., τα ηγετικά μέλη της εγκληματικής οργάνωσης, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, είχαν τον απόλυτο έλεγχο της δράσης των μελών της οργάνωσης και των εμπλεκόμενων εταιρειών, ανάμεσα στις οποίες και η ελεγχόμενη, τις οποίες δημιούργησαν με νομιμοφάνεια αναθέτοντας την τυπική διαχείρισή τους σε αχυρανθρώπους, αποκλειστικά και μόνο για να τις χρησιμοποιήσουν για την επίτευξη του σκοπού της οργάνωσης που δεν είναι άλλος από τον προσπορισμό παράνομου περιουσιακού οφέλους με την διάπραξη φοροδιαφυγής και άλλων

κακουργημάτων. Επιπλέον, ο προσφεύγων προέβαινε, σύμφωνα με τη δικογραφία, σε συμβάσεις εργασίας με τις εταιρίες. Από τις καταγεγραμμένες συνομιλίες, αλλά και από όλη τη δράση τους, όπως περιγράφεται αναλυτικά στη δικογραφία, στην οποία αναφέρονται συνεχώς τα ονόματά τους, φαίνεται ότι αυτοί οι τρεις «κινούν όλα τα νήματα» στην οργάνωση, κινούνται στοχευμένα και μεθοδικά, και κάθε κίνηση οποιουδήποτε μέλους πραγματοποιείται αποκλειστικά κατόπιν δικής τους εντολής. Έχουν την πλήρη κυριαρχία και τον πρώτο λόγο σε όλα τα εμπλεκόμενα πρόσωπα, τα οποία φαίνεται ότι υπακούν στις εντολές τους. Οι αχυράνθρωποι, ανάμεσα στους οποίους και η ....., τους οποίους τοποθετούν ως διαχειριστές στις εμπλεκόμενες οντότητες, έχοντας πλήρη γνώση της δραστηριότητας της οργάνωσης, είναι συνήθως είτε πρόσωπα του στενού και του ευρύτερου οικογενειακού κύκλου τους, είτε πρόσωπα που έχουν πολύ στενή επαφή μαζί τους και εμπιστεύονται. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η φορολογική εικόνα των ανωτέρω προσώπων απεικονίζει πρόσωπα τα οποία, είτε δεν είναι συνεπή στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, είτε οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος είναι μηδενικές επί σειρά ετών.

**Επειδή**, από όσα αναλυτικά προεκτέθηκαν και αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει με σαφήνεια ο ρόλος του προσφεύγοντος στη διαχείριση της εταιρίας «.....», ως εν τοις πράγμασι συνδιαχειριστή αυτής κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2020 και 2021 και μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, 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 στη διαχείριση της ελεγχόμενης εταιρίας και προέκυψαν από την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφάλειας ....., τα οποία αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ως ανωτέρω, νόμιμα και βάσιμα λήφθηκαν υπόψη από την ΥΕΔΔΕ ..... για την απόδοση της ιδιότητας του εν τοις πράγμασι διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρίας. Επιπλέον, ο ρόλος της ελεγχόμενης εταιρίας στη δράση του κυκλώματος επιβεβαιώθηκε και από τον φορολογικό έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ....., ως ανωτέρω.

**Επειδή**, 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.

### **Ως προς τον τρίτο 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). Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

**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 αλληλεγγύως υπευθύνου προσώπου για τις οφειλές του νομικού προσώπου, η φορολογική αρχή ορθά συνεκτίμησε τα στοιχεία της έρευνας 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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από 15-10-2024 και με αριθμό πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., και την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ. ..../13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ....,

β)της υπ'αριθμ. ..../13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ....,

γ)της υπ'αριθμ. ..../13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. .... και

δ)της υπ'αριθμ. ..../13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του .....ΕΛ.ΚΕ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου «.....», ΑΦΜ ....., και του προσφεύγοντος ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου, βάσει της παρούσας απόφασης:**

Υπ' αριθμ. ..../13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
--	---------------	---------------	----------------	----------------------------

φορολογικού έτους 2020				
Σύνολο φόρου για καταβολή :	6.459,63€	319.471,10€	319.471,10€	313.011,47€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ. ....../13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	3.014.228,08€	3.014.228,08€	3.014.228,08€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ. ....../13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	536.517,19€	536.517,19€	536.517,19€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ. ....../13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	4.454.641,02€	4.454.641,02€	4.454.641,02€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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.