



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20-05-2025

Αριθμός απόφασης: 952

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 20-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/09/2018-31/12/2018, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

β)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

γ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

δ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

ε)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2018-31/12/2018, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

στ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

ζ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

η)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

θ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και

ι)της υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Το από 05-05-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

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

Επί της από 20-01-2025 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/09/2018-31/12/2018, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε με υπόχρεο την εταιρία «.....», ΑΦΜ , μηδενίστηκε η ζημία βάσει δήλωσης ύψους 1.186,44€.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ

....., κύριος φόρος ύψους 144.774,77€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 72.387,39€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 217.162,16€.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, κύριος φόρος ύψους 863.568,83€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 431.784,42€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.295.353,25€.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, κύριος φόρος ύψους 2.155.864,10€, τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ύψους 201,54€ πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 40,31€, τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.000,00€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 1.077.932,05€, πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 100,77€ πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του προστίμου ύψους 20,15€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 3.235.158,92€.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2018-31/12/2018, του προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε με υπόχρεο την εταιρία «.....», ΑΦΜ, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 240,00€.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε με υπόχρεο την εταιρία «.....», ΑΦΜ, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 62.522,43€.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε με υπόχρεο την εταιρία «.....», ΑΦΜ, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 87.709,33€, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας κύριος φόρος ύψους 9.600,00€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 4.800,00€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 14.400,00€.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε με υπόχρεο την εταιρία «.....», ΑΦΜ, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 61.658,09€, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας κύριος φόρος ύψους 30.951,82€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 15.475,91€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 46.427,73€.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, πρόστιμο ύψους 200,00€, λόγω μη

υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων 8^{ου} και 10^{ου} μήνα έτους 2020, κατά παράβαση του άρθρου 41 παρ.5β Ν.5144/2024, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' και παρ.2 περ. α' Ν.4987/2022.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, πρόστιμο ύψους 500,00€, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.1 περ. δ' και παρ.2 περ. δ' Ν.4987/2022, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ./30-04-2024 αίτημα της φορολογικής αρχής, κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ.1 ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις ερεΐδονται στις από 10-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και μερικού επιτόπιου ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρία «.....», ΑΦΜ, δυνάμει της υπ' αριθμ./01-02-2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Κατόπιν της ανωτέρω εντολής, κοινοποιήθηκε στην εταιρία η με αρ. πρωτ./30-04-2024 πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) που τήρησε κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από 26-09-2018 έως 31-12-2021, αλλά η εταιρία δεν ανταποκρίθηκε, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14,27,29 και 30 του ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 53 παρ.2 του ΚΦΔ. Λόγω της μη ανταπόκρισης και της μη προσκόμισης των παραστατικών, ο έλεγχος, κατά τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος έκρινε ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δαπάνες ύψους 1.436,44€ το έτος 2018, 116.515,17€ το έτος 2019 και 273.526,11€ το έτος 2020. Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, λόγω μη προσκόμισης των παραστατικών, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών για εισροές αξίας 1.000,00€ πλέον ΦΠΑ 240,00€ το έτος 2018, 259.605,43€ πλέον ΦΠΑ 62.282,43€ το έτος 2019 και 105.281,66€ πλέον ΦΠΑ 25.186,90€ το έτος 2020 και 21.213,12€ πλέον ΦΠΑ 4.900,58€ το έτος 2021. Στο πλαίσιο του ελέγχου, πραγματοποιήθηκε άρση τραπεζικού απορρήτου και από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων για το διάστημα από 1/1/2019 έως 31/12/2021, εντοπίστηκαν πιστώσεις που, βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και των λοιπών στοιχείων που αντλήθηκαν από τα πληροφοριακά συστήματα και από τρίτους, δεν προέκυψε ότι προέρχονται από τη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της εταιρίας και είναι συνολικής αξίας 437.000,00€ το έτος 2019, 2.605.000,00€ το έτος 2020 και 6.087.572,37€ το έτος 2021. Λόγω της μη ανταπόκρισης της εταιρίας στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και της μη αιτιολόγησης της αιτίας και της προέλευσης των πιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας που σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.4 Ν.4172/2013 λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιπλέον, με βάση τα στοιχεία του taxis σχετικά με μισθώσεις ακινήτων, στοιχεία των ΜΥΦ και αναφορές my data, προέκυψαν μη δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 668.023,73€ το έτος 2021 και από τα στοιχεία VIES προέκυψε ότι η εταιρία δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ λήψη υπηρεσιών αξίας 20.000,00€ τον Αύγουστο του 2020 και 20.000,00€ τον Οκτώβριο του 2020.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στην εταιρία το υπ'αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένους τους διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018,2019,2020 και 2021, με το οποίο δόθηκε προθεσμία είκοσι ημερών, προκειμένου να

διατυπώσει τις απόψεις της, αλλά δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην εταιρία με ηλεκτρονική ανάρτηση και ειδοποίηση στις 10-12-2024 που αναγνώστηκε στις 17-01-2025.

Ο προσφεύγων δεν κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, ούτε τού κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, αλλά κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στις από 10-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και μερικού επιτόπιου ελέγχου, επί των οποίων ερεϊδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του. Υπήρξε μέτοχος της ΙΚΕ σε ποσοστό μόλις 1% και τύποις συνδιαχειριστής, ενώ στην πραγματικότητα διαχειριστής ήταν ο με ΑΦΜ, ο οποίος κατείχε ποσοστό 99% των εταιρικών μεριδίων και ήταν ο ιδρυτής της εταιρίας το 2018, ενώ ο προσφεύγων εισήλθε στην εταιρία το 2020. Δεν έλαβε γνώση της πρόσκλησης για υποβολή αρχείων της εταιρίας για τη διενέργεια του ελέγχου. Δεν άσκησε ποτέ οποιαδήποτε εξουσία διαχείρισης. Επιπλέον, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη του για οφειλές από φόρο εισοδήματος, καθώς η εταιρία δεν έχει λυθεί. Δεν ευθύνεται για τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2019, γιατί ανέλαβε τη θέση του διαχειριστή τον Ιούλιο του 2020. Με την από 27-12-2021 προσωρινή διαταγή, απαγορεύτηκε προσωρινά η μεταβολή κινητής και ακίνητης περιουσίας της εταιρίας και για τον λόγο αυτό δεν κατόρθωσε να αποχωρήσει από την εταιρία.

2. Οι πιστώσεις που κρίθηκε ότι συνιστούν ανατιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, προέρχονται από εταιρίες αλλοδαπής και συγκεκριμένα τις και, όλες συμφερόντων του, και αιτία των πιστώσεων είναι η αύξηση κεφαλαίου της εταιρίας «.....».

Επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 72 του ΚΦΔ : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του....»

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 την ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 και τον καθορισμό λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής ορίζεται : «.....Άρθρο 22. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή

παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.
.....4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ.1 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) :

«1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος:

α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον, ή

β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 34 του Ν.4646/2019 : «1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

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

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

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

Επειδή, με το άρθρο 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 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 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 βαρραίνει 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 βαρραίνει 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, ομοίως στο άρθρο 49 του ΚΦΔ (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 βαρύνει 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 βαρύνει 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 ΚΦΔ : «..... Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:.....θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,.....»

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 ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως 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 ασκήσεως 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' ενάσκηση 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).....

4. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα. 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:

Β. 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)...

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

11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994.

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

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

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες.....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.

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

.....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 βαρύνει 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..

Ζ. Παραδείγματα

Για την καλύτερη κατανόηση των προϋποθέσεων θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης παρατίθενται τα πιο κάτω παραδείγματα:..... 36. Νομικό πρόσωπο, το οποίο υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, δεν υποβάλλει τη δήλωση και ο φόρος που αναλογεί προσδιορίζεται κατόπιν φορολογικού ελέγχου το 2023. Για την πληρωμή του φόρου που θα προκύψει, αλληλέγγυα ευθύνη έχει το πρόσωπο που ασκούσε διοίκηση κατά την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές, ήτοι στην ημερομηνία κατά την οποία εξέπνευσε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (31-8-2020)..... 41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/1994 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020.»

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

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, εκδόθηκαν οι υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018,2019,2020,2021, οι υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους 01/09/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019, 01/01/2020-31/12/2020, 01/01/2021-31/12/2021, η υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020 και η υπ'αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του ίδιου άρθρου νόμου, φορολογικού έτους 2024, με υπόχρεο την εταιρία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατόπιν ελέγχου από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Ο προσφεύγων δεν κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το άρθρο 38 περ.θ' του Ν.5104/2024, αλλά κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στις από 10-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ και μερικού επιτόπιου ελέγχου άρθρου 53 ΚΦΔ, επί των οποίων ερεϊδονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις. Συνεπώς, ως πρόσωπο που κατονομάζεται στις εκθέσεις ελέγχου από τη φορολογική αρχή ευθυνόμενο για την καταβολή των φόρων, έχει έννομο συμφέρον να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά των εν λόγω πράξεων, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις και παραδεκτά ασκεί την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, ωστόσο, με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01/09/2018-31/12/2018 και με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01/01/2019-31/12/2019, μηδενίζεται το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση και δεν προκύπτει φόρος για καταβολή, δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, καθώς δεν απορρέουν οφειλές από τις εν λόγω πράξεις. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του ότι δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του γίνεται αποδεκτός ως προς τις υπ'αριθμ./10-12-2024 και/10-12-2024 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

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, σύμφωνα με τα στοιχεία δημοσιότητας του Γ.Ε.ΜΗ., στις 31-07-2020 καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ με κωδικό αριθμό καταχώρησης, η από 27-07-2020 απόφαση της Συνέλευσης των εταίρων, με την οποία ο προσφεύγων εισήλθε στην εταιρία με αγορά ποσοστού 1% του εταιρικού κεφαλαίου και του ανατέθηκε η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας από κοινού με τον Συνεπώς, η αλληλέγγυα ευθύνη του θεμελιώνεται λόγω της ιδιότητας του ως διαχειριστή της υπόχρεου εταιρίας από τις 31-07-2020, ιδιότητα που διατηρεί έως 17-01-2025, όταν επιδίδεται εξώδικη δήλωσή του εξόδου από την εταιρία. Κατά τον χρόνο που κοινοποιήθηκε η με αρ. πρωτ./30-04-2024 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων στην υπόχρεο εταιρία, ο προσφεύγων έφερε την ιδιότητα του συνδιαχειριστή και όφειλε να ανταποκριθεί στο αίτημα της φορολογικής αρχής και να αιτιολογήσει πιστώσεις στους λογαριασμούς του νομικού προσώπου που έλαβαν χώρα στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, έστω και αν αφορούν το έτος 2019, ο δε αντίθετος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν ευθύνεται για τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2019, γιατί ανέλαβε τη θέση του διαχειριστή τον Ιούλιο του 2020, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Ως εκ τούτου, για τις οφειλές που προέκυψαν από τον έλεγχο λόγω της μη ανταπόκρισης στο αίτημα της φορολογικής αρχής, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος ως εξής :

- οι οφειλές που απορρέουν από τις υπ'αριθμ./10-12-2024 και/10-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020, προέκυψαν λόγω της μη ανταπόκρισης στο αίτημα της φορολογικής αρχής και κατ'επέκταση του προσδιορισμού εισοδήματος από ανατιολόγητη προσαύξηση περιουσίας λόγω μη αιτιολόγησης των πιστώσεων και της μη αναγνώρισης δικαιώματος άσκησης έκπτωσης δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά,

- η οφειλή που απορρέει από την υπ'αριθμ...../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01/01/2021 έως 31/12/2021, προέκυψε λόγω της μη προσκόμισης παραστατικών των φορολογητέων εισροών, ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών.

Επιπλέον, η οφειλή που απορρέει από την υπ'αριθμ...../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01/01/2020 έως 31/12/2020, προέκυψε λόγω της μη προσκόμισης παραστατικών των φορολογητέων εισροών και λόγω του ότι δεν συμπεριελήφθησαν στη δήλωση στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ λήψη ενδοκοινοτικών υπηρεσιών τον Αύγουστο και τον Οκτώβριο του 2020, κατά το χρονικό διάστημα που ήταν συνδιαχειριστής και η σχετική οφειλή από τη μη δήλωση ανάγεται στη θητεία του.

Συνεπώς, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για τις προσβαλλόμενες υπ'αριθμ./10-12-2024 και/10-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020, την υπ'αριθμ...../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01/01/2021 έως 31/12/2021 και την υπ'αριθμ...../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01/01/2020 έως 31/12/2020.

Επειδή με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μηδενίστηκε η ζημία, ο δε οφειλόμενος φόρος (τέλος επιτηδεύματος) ύψους 250,00€ είχε προκύψει βάσει δήλωσης και όχι λόγω της μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντος στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και η δήλωση υποβλήθηκε σε χρόνο πριν από την έναρξη της θητείας του. Συνεπώς, δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του για την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Επειδή για την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για την οφειλή που προέκυψε από τον προσδιορισμό εισοδήματος από ανατιολόγητη προσαύξηση περιουσίας λόγω της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για την αιτιολόγηση των πιστώσεων και λόγω της μη δήλωσης εσόδων ύψους 668.023,73€, καθώς δεν υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 σε χρόνο κατά τον οποίο ο προσφεύγων έφερε την ιδιότητα του συνδιαχειριστή. Ωστόσο, για το μέρος της οφειλής ύψους 362,77€ που απορρέει από την εν λόγω πράξη και αφορά τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων, εισφορά ΟΓΑ και πρόστιμο χαρτοσήμου, δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη λόγω του είδους οφειλής, καθώς, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών. Συνεπώς, η αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος ως προς την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, περιορίζεται στο ύψος των $3.235.158,92\text{€} - 362,77\text{€} = 3.234.796,15\text{€}$.

Επειδή, περαιτέρω, δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα οφειλή για τα πρόστιμα άρθρου 54 Ν.4987/2022 που επιβλήθηκαν με τις υπ'αριθμ./10-12-2024 και/10-12-2024 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, διότι, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, πρόκειται για αυτοτελή πρόστιμα και όχι για οφειλές με παρακολουθηματικό χαρακτήρα της

κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, βάσει του είδους της οφειλής δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για τις εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, συνοψίζοντας, η αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος θεμελιώνεται για τις υπ' αριθμ./10-12-2024,/10-12-2024 και/10-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, με τη σημείωση ότι για την υπ' αριθμ./10-12-2024 πράξη η ευθύνη του περιορίζεται στο ύψος των 3.234.796,15€. Επιπλέον, η αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος θεμελιώνεται για τις υπ' αριθμ./10-12-2024 και/10-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 και 01/01/2021-31/12/2021 αντίστοιχα.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν κατόρθωσε να αποχωρήσει από την εταιρία απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς δεν συνοδεύεται από αποδεικτικά στοιχεία. Η απώλεια της ιδιότητας λόγω της ρητής παραίτησης πρέπει να προκύπτει από έγγραφα και ο προσφεύγων επέδωσε στην εταιρία εξώδικη δήλωση εξόδου στις 17-01-2025, κατόπιν του ελέγχου και της έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων. Επιπλέον, ο ισχυρισμός του ότι δεν έλαβε γνώση της πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων της εταιρίας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. Η με αρ. πρωτ./30-04-2024 πρόσκληση άρθρου 14 ΚΦΔ κοινοποιήθηκε με ηλεκτρονική ανάρτηση και ανάγνωση στον λογαριασμό της υπόχρεου εταιρίας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 01-05-2024 και αναγνώστηκε αυθημερόν, σε χρόνο που ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του συνδιαχειριστή της εταιρίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 παρ.1 του Ν.4646/2019, η αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος θεμελιώνεται για τις οφειλές από φόρο εισοδήματος, εφόσον φέρει την ιδιότητα του διαχειριστή κατά τον χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου και όχι μόνο κατά τον χρόνο λύσης του τελευταίου, όπως προβλεπόταν με το προηγούμενο νομικό καθεστώς. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη του για οφειλές από φόρο εισοδήματος, καθώς η εταιρία δεν έχει λυθεί, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, διότι οι εν λόγω οφειλές φορολογικών ετών 2019,2020 και 2021, δεν ανάγονται σε χρόνο πριν τη δημοσίευση του Ν.4646/2019, ώστε να επέρχεται χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος με τη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης για τις οφειλές από φόρο εισοδήματος φορολογικών ετών 2019,2020 και 2021 κατά τον χρόνο λειτουργίας της εταιρίας.

Επειδή, εκ μόνης της ιδιότητας του προσφεύγοντος τεκμαίρεται η υπαιτιότητά του. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 27-07-2020 τροποποίηση καταστατικού της εταιρίας, η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας ανατίθεται από κοινού στους και τον προσφεύγοντα : «οι οποίοι ενεργώντας είτε από κοινού είτε ο καθένας χωριστά θα εκπροσωπούν νόμιμα την εταιρεία και θα ενεργούν κάθε πράξη διαχείρισης και διάθεσης σε κάθε περίπτωση αναγόμενη στο σκοπό της εταιρείας, υπογράφοντας κάτω από την εταιρική επωνυμία.- Ενδεικτικά, πλην της ανωτέρω εξαίρεσης, ο διαχειριστής εκπροσωπεί την εταιρεία σε όλες τις σχέσεις της με τρίτους στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό, ενώπιον Δημοσίων, Δημοτικών, Κοινοτικών και άλλων Αρχών, φυσικών ή νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, Διεθνών Οργανισμών και των οργάνων τους, καθώς και ενώπιον οποιουδήποτε Ελληνικού ή Διεθνούς Δικαστηρίου ή Δικαστικής Αρχής οποιουδήποτε βαθμού και δικαιοδοσίας, αναλαμβάνει χρήματα, αξιόγραφα, μερίσματα, αποδείξεις και τοκομερίδια, εισπράττει

χρήματα, εκδίδει, αποδέχεται, οπισθογραφεί και τριτεγγυάται συναλλαγματικές, γραμμάτια εις διαταγή και επιταγές, παραλαμβάνει, οπισθογραφεί και εκχωρεί φορτωτικές, αποθετήρια και ενεχυρόγραφα, συνάπτει φορτωτικές, αποθετήρια και ενεχυρόγραφα, συνάπτει κάθε είδους συμβάσεις με Ασφαλιστικούς Οργανισμούς (Ιδιωτικούς και Δημόσιους), με Τράπεζες και με οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, παρέχει και λαμβάνει δάνεια, ανοίγει πιστώσεις, εκδίδει εγγυητικές επιστολές, διορίζει πληρεξουσίους δικηγόρους και γενικά ενεργεί κάθε πράξη εκπροσώπησης, διαχείρισης ή διάθεσης που εξυπηρετεί το σκοπό της εταιρικής επιχείρησης.-Ο διαχειριστής είναι και Ταμίας της εταιρείας και δικαιούται να εισπράττει για λογαριασμό της εταιρείας από οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, Δημόσιο Ταμείο, Οργανισμό, τράπεζα κλπ. οποιουδήποτε ύψους χρηματικά ποσά, να παραλαμβάνει πράγματα και να χορηγεί τις σχετικές αποδείξεις και εξοφλήσεις.»

Επειδή, αντίθετα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν άσκησε ποτέ οποιαδήποτε εξουσία διαχείρισης και στην πραγματικότητα ο διαχειριστής ήταν ο, χωρίς να συνυποβάλλει αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού του. Το γεγονός ότι η συμμετοχή του στο εταιρικό κεφάλαιο ήταν σε ποσοστό μόλις 1% δεν μπορεί εκ προοιμίου να ανατρέψει το τεκμήριο υπαιτιότητας και να επιφέρει την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ήταν μόνο τύποις συνδιαχειριστής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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..... 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου.....»

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 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 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, 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, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι : «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι : «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

[...]

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).».

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία

είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που δίδουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας

ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι πιστώσεις που κρίθηκε ότι συνιστούν ανατιολόγητη προσαύξηση περιουσίας που λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, προέρχονται από εταιρίες αλλοδαπής και συγκεκριμένα τις, και, όλες συμφερόντων του, και αιτία των πιστώσεων είναι η αύξηση κεφαλαίου της εταιρίας «.....». Ο ισχυρισμός αυτός αφορά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα τις υπ’αριθμ./10-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2019,2020 και 2021 αντίστοιχα, για τις οποίες θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, όπως προεκτέθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή, κατά τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας «.....», εντόπισε πιστώσεις-καταθέσεις χρηματικών ποσών, οι οποίες, βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν καθώς και των λοιπών στοιχείων που αντλήθηκαν από τα πληροφοριακά συστήματα και από τρίτους, δεν προκύπτει ότι προέρχονται από τη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της υπόχρεου εταιρίας και η τελευταία δεν ανταποκρίθηκε και δεν αιτιολόγησε την αιτία και την προέλευση των πιστώσεων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι το σύνολο των πιστώσεων θεωρείται για κάθε ελεγχόμενο έτος προσαύξηση περιουσίας που λογίζεται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 Ν.4172/2013. Οι εν λόγω πιστώσεις αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα.

..... ΤΡΑΠΕΖΑ		
Αρ. Λογαριασμού		
Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό
11/4/2019		45.000,00
17/5/2019		300.000,00
13/11/2019		92.000,00
Σύνολο έτους 2019		437.000,00
12/2/2020		30.000,00

23/3/2020	.....	25.000,00
15/6/2020	.....	25.000,00
17/8/2020	.....	2.500.000,00
18/8/2020	.....	25.000,00
Σύνολο έτους 2020		2.605.000,00
	 BANK	
	Αρ. Λογ/σμου	
Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό
20/1/2021	.....	300.000,00
27/1/2021	.....	400.000,00
5/2/2021	.....	400.000,00
25/2/2021	.....	100.000,00
5/3/2021	.....	100.000,00
16/3/2021	.....	200.000,00
18/3/2021	.....	102.537,00
22/3/2021	.....	101.223,00
24/3/2021	.....	201.555,00
31/3/2021	.....	301.265,00
16/4/2021	.....	200.000,00
23/4/2021	.....	200.000,00
28/4/2021	.....	200.000,00
6/5/2021	.....	250.000,00
13/5/2021	.....	200.000,00
19/5/2021	.....	600.000,00
25/5/2021	.....	195.000,00
15/6/2021	.....	625.000,00
16/6/2021	.....	625.000,00
16/6/2021	.....	185.000,00
23/6/2021	.....	394.707,00
5/7/2021	.....	103.000,00
6/7/2021	.....	29.500,00
23/7/2021	.....	51.285,37
25/8/2021	.....	11.000,00
27/8/2021	.....	5.000,00
29/9/2021	.....	4.000,00
15/12/2021	.....	2.500,00
Σύνολο έτους 2021		6.087.572,37

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι για το σύνολο των πιστώσεων αιτία είναι αυξήσεις κεφαλαίου της εταιρίας «.....», με καταβολή από τους εταίρους και τον προσφεύγοντα. Ωστόσο, αυτό δεν προκύπτει από την αιτιολογία της συναλλαγής. Ειδικότερα, μόνο σε δύο πιστώσεις (17/08/2020 και 18/08/2020) αποτυπώνεται το όνομα των μετόχων, ενώ ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι πιστώσεις γίνονται από εταιρίες συμφερόντων του δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, διότι, σύμφωνα με τις αποφάσεις για αύξηση κεφαλαίου και τις σχετικές τροποποιήσεις καταστατικών της εταιρίας «.....», που δημοσιεύτηκαν στο ΓΕΜΗ, η καταβολή κεφαλαίου συμφωνείται να γίνει από τους εταίρους και τον προσφεύγοντα και όχι από οποιαδήποτε άλλη εταιρία.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία δημοσιότητας του Γ.Ε.ΜΗ., η εταιρία εμφανίζεται να έχει προβεί στις αυξήσεις κεφαλαίου που αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Απόφαση συνέλευσης	Καταχώρηση στο ΓΕΜΗ	Ποσό Αύξησης	Πιστοποίηση καταβολής
27-07-2020	31-07-2020	1.000.000,00€	27-07-2020
17-08-2020	18-08-2020	1.500.000,00€	18-08-2020
26-10-2020	05-11-2020	2.500.000,00€	23-04-2021
26-02-2021	30-08-2021	3.400.000,00€	05-07-2021

Από την επισκόπηση του πίνακα πιστώσεων με τον πίνακα αυξήσεων κεφαλαίου, δεν προκύπτει συσχέτιση των υπό κρίση πιστώσεων με τις εν λόγω αυξήσεις, με βάση την ημερομηνία και την αξία συναλλαγής. Επιπλέον, ο προσφεύγων επιχειρεί να αιτιολογήσει επιμέρους πιστώσεις συνολικά με το ποσό αύξησης κεφαλαίου, ισχυρισμός που απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει αποσπασματικές εγγραφές του γενικού ημερολογίου της υπόχρεου εταιρίας, που δεν αποτελούν πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο του ισχυρισμού του, καθώς τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, ούτε προσκομίστηκαν με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή. Εξάλλου, δεν προκύπτει η αιτία πιστώσεων με αιτιολογία συναλλαγής το όνομα τρίτης εταιρίας, από τις εγγραφές στο γενικό ημερολόγιο που αφορούν καταβολή κεφαλαιακών εισφορών από τους εταίρους, όπως επιχειρεί να συσχετίσει ο προσφεύγων. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις εγγραφές στο γενικό ημερολόγιο της 17-08-2020 που προσκομίζει ο προσφεύγων, ο καταβάλλει στις 17-08-2020 κεφαλαιακές εισφορές ύψους 990.000,00€ και 1.485.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό 2.475.000,00€, ενώ, σύμφωνα με τα στοιχεία του ως άνω πίνακα αυξήσεων κεφαλαίου και των σχετικών στοιχείων δημοσιότητας στο ΓΕΜΗ, στις 18-08-2020 πιστοποιείται η ολοσχερής καταβολή αύξησης κεφαλαίου ύψους 1.500.000,00€ που αποφασίστηκε με την από 17-08-2020 τροποποίηση του καταστατικού και σύμφωνα με την οποία ο συμφωνείται να καταβάλλει το ποσό των 1.485.000,00€. Ως εκ τούτου, η σχετική εγγραφή δεν συμφωνεί με την απόφαση αύξησης κεφαλαίου και τη σχετική τροποποίηση καταστατικού, αλλά σκοπός είναι η αιτιολόγηση της με ημερομηνία 17-08-2020 πίστωσης ποσού 2.500.000,00€ από τον, εν όψει του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αιτιολογούνται ως καταθέσεις που έγιναν με αιτία αυξήσεις κεφαλαίου της υπόχρεου εταιρίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 72 ΚΦΔ, ώστε να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή για την επιβολή προστίμου λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ./30-04-2024 αίτημα άρθρου 14 ΚΦΔ, εφαρμόζεται η ισχύουσα κατά τον χρόνο τέλεσης της παράβασης διάταξη του άρθρου 53 παρ.2 ΚΦΔ (5104/2024). Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία της υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **εν μέρει αποδοχή** της από 20-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα : **1) την εν μέρει αποδοχή** αυτής ως προς το ζήτημα της θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης του, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και ειδικότερα, ότι :

Α)δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του για τις υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ.2 Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 01/09/2018-31/12/2018, υπ'αριθμ...../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2018-31/12/2018 και υπ'αριθμ...../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2019-31/12/2019, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

Β)θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του για τις υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 και την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

Γ)θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του στο ύψος των 3.234.796,15€ για την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

2)την απόρριψη αυτής, ως προς το αίτημα ακύρωσης ή τροποποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/09/2018-31/12/2018, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

β)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

γ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

δ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

ε)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2018-31/12/2018, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

στ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

ζ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

η)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

θ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και

ι)της υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ.2 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ζημία που αναγνωρίζεται :	1.186,44€	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή :	250,00€	250,00€	250,00€

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

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	1.063,57€	218.225,73€	218.225,73€	217.162,16€

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

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	1.241,86€	1.296.595,11€	1.296.595,11€	1.295.353,25€

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

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
---	---------------	---------------	----------------	----------------------------

φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021				
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	3.235.158,92€	3.235.158,92€	3.235.158,92€

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

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2018-31/12/2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	240,00€	0,00€	0,00€	240,00€

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	62.522,43€	0,00€	0,00€	62.522,43€

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	87.709,33€	0,00€	0,00€	87.709,33€
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	14.400,00€	14.400,00€	14.400,00€

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

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	61.658,09€	0,00€	0,00€	61.658,09€

Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	46.427,73€	46.427,73€	46.427,73€
-----------------------------	-------	------------	------------	------------

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

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο ποσό :	200,00€	200,00€

Υπ' αριθμ. ....../10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ.2 Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο ποσό :	500,00€	500,00€

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.