



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 26/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1754

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (.....) ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου ως θεωρούμενου αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου λόγω της ιδιότητάς του ως Πρόεδρου Δ.Σ. και Διευθύνοντος Συμβούλου κατά το υπό κρίση έτος, της εταιρείας με την επωνυμία, αντικείμενο δραστηριότητας **κατά:**

- Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε. οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

- Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

- Της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου παρ. 2 άρθρου 57 του ν. 5104/2024 για το φορολογικό έτος 2024 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,
 - Της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου παρ. 1 άρθρου 79 του ν. 4472/2017 οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,
 - Της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου παρ. 1η και 2ε του ν. 4174/2013 οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, μετά των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ & Κ.Φ.Δ. και επιβολής προστίμου άρθρου 79 παρ. 1 ν.4472/2017, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους **2014** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, μειώθηκε η ζημιά της εταιρείας με την επωνυμία για την τρέχουσα φορολογική περίοδο από 13.870.279,06 ευρώ βάσει δήλωσης σε 6.931.000,51 ευρώ, ήτοι διαφορά 6.939.278,55 ευρώ (**επί της πράξης ο προσφεύγων αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο**).
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της εταιρείας κύριος φόρος ποσού 123.621,27 ευρώ και πρόσθετοι φόροι ποσού 148.345,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **271.966,80** ευρώ και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 91.793,82 ευρώ (**επί της πράξης ο προσφεύγων αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο**).
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου παρ. 2 άρθ. 57 ν. 5104/2024 φορολογικού έτους **2024** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας πρόστιμο ποσού 150.000,00 ευρώ, λόγω του ότι δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου και δεν τήρησε λογιστικά αρχεία οικονομικού έτους 2014.
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου παρ. 1 άρθ. 79 ν. 4472/2017 οικονομικού έτους **2014** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας πρόστιμο ποσού 48.300,00 ευρώ, γιατί διαπιστώθηκε ότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. ως λήπτης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα έξι (6) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 420.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 96.600,00 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης(**επί της πράξης ο προσφεύγων αναφέρεται ως νόμιμος εκπρόσωπος**).
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 παρ. 1^η και 2^ε ν. 4174/2013 οικονομικού έτους **2014** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ, γιατί διαπιστώθηκε ότι έλαβε έξι (6) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 420.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 96.600,00 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης(**επί της πράξης ο προσφεύγων αναφέρεται ως νόμιμος εκπρόσωπος**).

Η εταιρεία, εμφανίζεται ενεργή στο υποσύστημα taxis. Ο προσφεύγων διατέλεσε Πρόεδρος Δ.Σ. της εν λόγω εταιρείας κατά το χρονικό διάστημα 06/12/2011 έως 21/10/2015 και Διευθύνων Σύμβουλος από 16/07/2012 έως και 21/10/2015.

Οι ως άνω διαφορές και τα πρόστιμα προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ & Κ.Φ.Δ. και επιβολής προστίμου άρθρου 79 παρ. 1 ν.4472/2017 οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που συντάχτηκαν δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου για την εταιρεία με την επωνυμία

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.Δελτίο Πληροφοριών σχετικά με την επιχείρηση και επισυναπτόμενα:

- το ως άνω πληροφοριακό δελτίο της Α' Υποδιεύθυνσης - Τμήμα Α3 Προληπτικών ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής,

- το υπ' αριθμ. Σ.Δ.Ε.- Κλήση προς ακρόαση προς την εταιρεία και
- την από έκθεση ελέγχου για τον εκδότησε ηλεκτρονική μορφή CD, από την οποία προκύπτει ότι διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στην οντότητα με κύρια δραστηριότητα χονδρικό ΑΦΜ από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε είναι εικονικά.

Συγκεκριμένα, κατά το υπό κρίση οικονομικό έτος, διαπιστώθηκαν πενήντα τρεις (53) παραβάσεις διότι η εξέδωσε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 4.412.424,61 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.014857,66 ευρώ. Ως εκ τούτου κρίθηκε ότι το σύνολο των τιμολογίων που η οντότητα εξέδωσε είναι επίσης εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων (ΜΥΦ) αλλά και από τις καταστάσεις εξόδων αντισυμβαλλομένων προέκυψε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την είναι και η οντότητα, όπως απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
2013	6	420.000,00	96.600,00

Περαιτέρω ο φορολογικός έλεγχος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, περί εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της προαναφερόμενης οντότητας, έκρινε τα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης εταιρείας του οικείου οικονομικού έτους ως **ανακριβή** βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 και 4 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) ως ίσχυε, λόγω μη προσκόμισης αυτών στη φορολογική αρχή και επιπλέον λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Εν συνεχεία προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων (άρθρων 30-32 του ν. 2238/1994) και βάσει αυτού προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές στο ύψος των βάσει ελέγχου ακαθαρίστων εσόδων. Επιπλέον δεν αναγνώρισε στις φορολογητέες εισροές την καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων ποσού 420.000,00 ευρώ και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού 96.600,00 ευρώ.

Κατόπιν ηλεκτρονικής κοινοποίησης του υπ' αριθμ. Σ.Δ.Ε. στις, ο προσφεύγωνπροσκόμισε ένα μέρος από τα ζητηθέντα του αιτήματος, ήτοι τα παραστατικά αγορών και δαπανών της ελεγχόμενης χρήσης 2013.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των

προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη για τους οφειλόμενους φόρους και πρόστιμα, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2013.

2^{ος} ισχυρισμός: Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος και ο βάσει αυτής προσδιορισμός του Φ.Π.Α. - Ο προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου είναι δυνατόν να αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τα επικαλούμενα συμπληρωματικά στοιχεία. - Εφόσον ο εξωλογιστικός προσδιορισμός πραγματοποιήθηκε λόγω της μη επίδειξης βιβλίων και στοιχείων μη νομίμως θεωρείται αλληλέγγυα υπεύθυνος για τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. Μη νομίμως θεωρείται αλληλέγγυα ευθυνόμενος στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε περίπτωση.

3^{ος} ισχυρισμός: Σχετικά με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 2 ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2024, μη νομίμως του κοινοποιήθηκε.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 70 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, οριζόταν ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, με τις με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, οριζόταν ότι:

“2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -

Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70".

Επειδή, με τις με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

Επειδή, με τις με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρ. 6 με θέμα: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» διευκρινίζεται ότι:

«6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που

προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1125/2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παρ. 3 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθμό πρωτοκόλλουΔελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και η συνημμένη σε αυτό με ημερομηνίαέκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ, όπου διαπιστώνεται ότι η εταιρεία έλαβε από αυτόν τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας στη χρήση 2013, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, στις, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2013 - 31/12/2013 και ως εκ τούτου συνιστούν καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2013 (οικ. έτος 2014), λόγω συμπληρωματικού στοιχείου που περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, και ειδικότερα στο τελευταίο έτος (.....) της παρεκταθείσας στη δεκαετία παραγραφής, κατέστη ενδεκαετής (δη έως τις 31/12/2025) σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994.

Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης των υπ' αριθμ.καιπροσβαλλόμενων πράξεων στις 20/12/2024, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος, ως προς την εν λόγω διαχειριστική χρήση δεν είχε παραγραφεί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής εσφαλμένα θεώρησε ως συμπληρωματικό στοιχείο την απόέκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την εκδότρια, δεδομένου ότι ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Αττικής στην εταιρεία διενεργήθηκε με βάση την υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε εντός της 5ετούς προθεσμίας παραγραφής, συνεπώς η συνταχθείσα στιςαπό την ΥΕΔΔΕ Αττικής έκθεση ελέγχου δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο που περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1628/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 9 της απόφασης):

«6. ...κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 [...], πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά

στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 402/2014, 3947/2012, 2122/2012, 3705/2011, 495/2009, 3293/2008, 572-574/2007, 877/2002, 1426/2000). 7. [...]. 9. ...με την προσβαλλομένη απόφαση αντιμετωπίστηκε το νομικό ζήτημα εάν μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο η εκ των υστέρων απόδειξη μιας συναλλαγής ως εικονικής [...]. Ειδικότερα, όπως συνάγεται από το [...] περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλομένης, κατά την απόφαση αυτή, ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν θεωρήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια [...] καθεαυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσεύουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσεύουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσεύουσα Δ.Ο.Υ. [...], τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την από [...] έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. [...], ήτοι μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία για την επίδικη χρήση (1.1.-31.12.2006) συμπληρώθηκε στις 31.12.2012. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής. Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣΤΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της αναιρεσεύουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣΤΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναίρεσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος.»

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2914/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 9 και 11 της απόφασης):

«9. ...από το συνδυασμό των μνημονευόμενων στις ανωτέρω σκέψεις [...] διατάξεων του ν. 2523/1997, των ν. 3259/2004 -όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 3697/2008- και 3888/2010 (που αναφέρονται ρητώς σε “νέα” ή “συμπληρωματικά” στοιχεία) και του ΚΦΕ, αλλά και της εισηγητικής έκθεσης επί του άρθρου 10 παρ. 2 του ν. 2753/1999, στην οποία αναφέρεται ότι “Δεν επιβάλλεται πρόστιμο [...] όταν οι σχετικές υποθέσεις έχουν περαιωθεί, εκτός αν πρόκειται για νέα στοιχεία που οδηγούν σε έκδοση νέων συμπληρωματικών φύλλων”, ότι «Με τη διάταξη αυτήν επιβεβαιώνεται η αρχή ότι η περαίωση των φορολογικών υποθέσεων αποτελεί “οριστικό κλείσιμο” των εκκρεμοτήτων, έτσι ώστε να μη δημιουργείται στον φορολογούμενο εντύπωση υπαναχώρησης του Δημοσίου» και ότι «Με τον τρόπο αυτόν θωρακίζεται η αξιοπιστία των ενεργειών της φορολογούσας αρχής», συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική εγγραφή της φορολογίας εισοδήματος ορισμένης χρήσης καταστεί οριστική, κατ' εφαρμογή της διαδικασίας των νόμων 3259/2004 -όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 3697/2008- και 3888/2010, δεν αποκλείεται μεν να εκδοθεί και κοινοποιηθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή, -εφόσον δεν έχει συμπληρωθεί ο σχετικός χρόνος παραγραφής- πράξη επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 5 του ν.2523/1997, για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, υπό την προϋπόθεση όμως ότι από

συμπληρωματικά στοιχεία (τα οποία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία τηρούμενα από τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, πρβλ. ΣτΕ 4169, 3947/2012, 3953/2011, 877-8/2002, 1426/2000, 3774/1995 κ.ά.), που περιήλθαν μεταγενεστέρως στην εν λόγω αρχή και που δικαιολογημένα δεν τα είχε υπόψη της κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης (πρβλ. ΣτΕ 2934-5/2017 επταμ.), αποδεικνύεται (κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων) η ύπαρξη τέτοιων παραβάσεων -μεταξύ των οποίων και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (περίπτωση μάλιστα που θα είχε ως συνέπεια, κατά την περίπτ. η) του άρθρου 4 του ν. 3259/2004, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 28 παρ. 1Ζ του ν. 3697/2008, να εξαιρείται η σχετική υπόθεση από τις ρυθμίσεις του νόμου αυτού)- με συνέπεια το εισόδημα του φορολογουμένου να είναι ανώτερο από αυτό που είχε περιληφθεί στο εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. 10. [...]. 11. ...τέτοιο συμπληρωματικό στοιχείο θα μπορούσε να αποτελεί κατά νόμο, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, και η έκθεση ελέγχου άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως εν προκειμένω του ΣΔΟΕ [...], με τα συνοδεύοντα αυτήν (κατασχεθέντα) επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων (εκτός αν π.χ. αυτή είχε εκδοθεί κατ' αίτηση του αρμόδιου για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου οργάνου ή επρόκειτο περί συνεκτίμησης στοιχείων που υπήρχαν κατά το χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ή μπορούσαν να έχουν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοσή του) [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1628/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 9 της απόφασης), που επαναλήφθηκαν επί της ουσίας και στην υπ' αριθμ. 2914/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 9 και 11 της απόφασης), ως συμπληρωματικά στοιχεία θεωρούνται όχι αυτά καθαυτά τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε η επιχείρηση με ΑΦΜ, αλλά η απόδειξη της εικονικότητάς τους, η οποία (εικονικότητα) προέκυψε μεταγενέστερα (ήτοι μετά την πάροδο της 5ετίας) και συγκεκριμένα με την απόέκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, κατόπιν φορολογικού ελέγχου και μάλιστα κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολή του Προϊσταμένου άλλης υπηρεσίας (εν προκειμένω του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής) και όχι εκείνου της αρμόδιας φορολογικής αρχής (εν προκειμένω του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής). Η ως άνω έκθεση ελέγχου περιήλθε μεταγενέστερα (ήτοι μετά την πάροδο της 5ετίας) στον αρμόδιο Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, ως εκ τούτου ο τελευταίος δικαιολογημένα δεν είχε διαπιστώσει σε προγενέστερο χρόνο και δη εντός του χρόνου της αρχικής 5ετούς παραγραφής - την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών και δεν μπορούσε να τη διαπιστώσει κατά το χρόνο αυτό ακόμα κι αν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει όλα τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

Επειδή, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε **νέα στοιχεία**, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Κατόπιν αυτών ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι η έκδοση εντολής ελέγχου το έτος 2019 από την ΥΕΔΔΕ Αττικής, αποτέλεσε συμπληρωματικό στοιχείο που διέθετε η φορολογική αρχή κατά το τελευταίο έτος

της αρχικής πενταετούς παραγραφής είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, ως προς το Φ.Π.Α., από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου, ανεξαρτήτως του αν αυτό έχει προβληθεί με τρόπο εξειδικευμένο από το προσφεύγον πρόσωπο, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. στη ελεγχόμενη περίοδο 1/1 - 31/12/2013, ελλείψει αρχικού φύλλου ελέγχου, παραμένει πενταετές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1125/2004.

Επειδή, όμως σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019): «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και στην Ε.2057/2023 με Θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», διευκρινίζεται ότι:

«4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια».

Επειδή, εν προκειμένω το προσδιορισθέν ποσό του κύριου φόρου στο Φ.Π.Α. 123.621,27 ευρώ, υπερβαίνει τα τιθέμενα όρια της φοροδιαφυγής, ήτοι τις 50.000,00 ευρώ συνάγεται ότι, κατά το χρόνο έκδοσης των υπ' αριθμ.καιπροσβαλλόμενων πράξεων στις, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., ως προς την εν λόγω διαχειριστική χρήση δεν είχε παραγραφεί.

Ως προς τον ισχυρισμό περί υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α.:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., στις οποίες συμπεριλήφθηκε η καθαρή αξία και ο αναλογούντας Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς όμως οι δηλώσεις αυτές να προσκομίζονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός απορρίφθηκε από τον έλεγχο με την εξής αιτιολόγηση:

«Αναφορικά με την προσκόμιση στον έλεγχο εντύπου εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. στην οποία κατά δήλωση του διαχειριστή κουδεν έχουν συμπεριληφθεί τα ποσά των εικονικών φορολογικών στοιχείων, αναφέρουμε ότι από τα ηλεκτρονικά αρχεία της υπηρεσίας ΟΠΣ ELENXIS και TAXIS δεν προκύπτει υποβολή της εν λόγω δήλωσης...»

Επειδή, στο φάκελο της υπόθεσης δεν περιλαμβάνεται οιοδήποτε σχετικό αποδεικτικό στοιχείο, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νομιμότητας του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος και τον βάσει αυτής προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών:

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, περί εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της οντότητας , έκρινε τα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης εταιρείας του οικείου οικονομικού έτους ως **ανακριβή** βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 και 4 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) ως ίσχυε, λόγω μη προσκόμισης αυτών στη φορολογική αρχή και επιπλέον λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Εν συνεχεία προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων (άρθρων 30-32 του ν. 2238/1994) και βάσει αυτού προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές στο ύψος των βάσει ελέγχου ακαθαρίστων εσόδων. Επιπλέον δεν αναγνώρισε την καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων ποσού 420.000,00 ευρώ και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού 96.600,00 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

- Δεδομένου ότι υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις για τη φορολογητέα ύλη που προέκυψε μετά την 5ετία (αξία φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν ως εικονικά), δε χωρεί εξωλογιστικός προσδιορισμός.
- Εφόσον η φορολογητέα ύλη προέκυψε μετά την πενταετία κατ' επίκληση συμπληρωματικών στοιχείων, ο έλεγχος όφειλε να εκδώσει πράξεις μόνο για την εν λόγω φορολογητέα ύλη (αυτή των φορολογικών στοιχείων που κρίνονται εικονικά).

Επειδή, από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι «**ακόμα και σε με τέτοια υποτιθέμενη περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης χωρίς να συμπεριλαμβάνεται η αξία των εικονικών στοιχείων, σημειώνεται ότι χωρίς να υπάρχει δυνατότητα επαλήθευσης των δεδομένων λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων στον έλεγχο, δεν εκλείπει η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και οι φορολογικές και διοικητικές συνέπειες που απορρέουν από αυτά, καθώς σύμφωνα με την παρ. 5 άρθρου 66 ν.4174/2013 η παράβαση στοιχειοθετείται με τη λήψη των εικονικών στοιχείων και σχετίζεται με το γεγονός της αποδοχής αυτών και δε θεραπεύεται με την διόρθωση-αφαίρεση των συναλλαγών αυτών από τις δηλώσεις**».

Ως προς τον ισχυρισμό περί αλληλέγγυας ευθύνης:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 115 «Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα» του ν. 2238/1994, ως ίσχυε:

«1.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

2.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που

εκπροσωπούν, ως εξής:

- α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.
- β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 «Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου» του ν. 2859/2000:

«Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

- α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38,
- β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,
- γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.
- δ) το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, στην περίπτωση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο ορίζεται ο εγκαταστημένος εκτός της χώρας υποκείμενος στο φόρο ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.

Ακολούθως με το άρθρο 50 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013, θεσπίστηκε παρόμοια, με το προϊσχύον άρθρο 115 του ν. 2238/1994, διάταξη για την ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα.

Επειδή, με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34 παρ. 1 του ν. 4646/2019, ήτοι πριν τις 12/12/2019, ορίζονταν τα εξής:

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

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται 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.

Επειδή, με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34 παρ. 1 του ν. 4646/2019, ήτοι από τις 12/12/2019 έως και 18/04/2024, ορίζονται τα εξής:

«1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α.,

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 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 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 τη 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 διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Σύμφωνα δε με το άρθρο 66 παρ. 29 του ίδιου ως άνω νόμου (4646/2019), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του ν. 5036/2023 και ισχύει αναδρομικά από την 12/12/2019:

«29. Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.5104/2024 περί αλληλέγγυας ευθύνης, που ισχύουν από τις 19/04/2024 και εντεύθεν, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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.

δ) Ειδικά αν απωλεσθεί ρύθμιση στην οποία είχαν υπαχθεί οι εν λόγω οφειλές, τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλέγγυα δύνανται να επανεντάξουν, κατόπιν αίτησής τους, στο ίδιο καθεστώς ρύθμισης τις υπολειπόμενες οφειλές του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής. Διατάξεις και όροι που διέπουν την αρχική ρύθμιση στην οποία γίνεται επανένταξη, εξακολουθούν να ισχύουν. Στα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας, παρέχεται πληροφόρηση για τις οφειλές για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής μέσω των πληροφοριακών συστημάτων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, κατά παρέκκλιση του άρθρου 21 περί φορολογικού απορρήτου...»

Περαιτέρω σύμφωνα με την Ε. 2173/31-10-2020 εγκύκλιο με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει:

«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 δημοσίευσή του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται:

(α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις).

[...]

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

B. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α' της παρούσας.

7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:

7.1 Φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 ν. 3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣΤΕ 89/2019, ΣΤΕ 2523/2013 και ΑΠ 828/2020),

7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως

α) οι φόροι εισοδήματος επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,

β) οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια των άρθρων 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001 και

γ) η Εισφορά Δακοκτονίας

7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως

α)...

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

7.5 Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

7.6 τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ).

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν.2206/1994).

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

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997 (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994). Για τις οφειλές αυτές θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, πλέον όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα τα οποία βαρύνονται με αυτές δύναται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α'201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α'128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019.

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

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

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

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

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

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

Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη

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

21. Όσον αφορά στην αλληλέγγυα ευθύνη του προέδρου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, διευκρινίζεται ότι αλληλέγγυα ευθύνη συντρέχει μόνο στο πρόσωπο του προέδρου που ασκεί εκτελεστικά καθήκοντα (εκτελεστικός πρόεδρος), όπως προκύπτει από τον νόμο, το καταστατικό ή εν τοις πράγμασι και όχι αδιακρίτως σε όλους τους προέδρους, όπως ίσχυε με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς. Ειδικά, για τις ανώνυμες εταιρείες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4706/2020, σε συνδυασμό με το άρθρο 87 του ν.4548/2018, εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 50 τα πρόσωπα που φέρουν την ιδιότητα του εκτελεστικού προέδρου...

Ε. Η υπαιτιότητα

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της υπό στοιχεία **A.1082/07-04-2021** με θέμα: «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013» (ΦΕΚ Β' 1487), ορίζεται ότι:

«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.

6. Μη εξόφληση των οφειλών προς το Δημόσιο νομικών προσώπων/νομικών οντοτήτων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία έχουν ως κύριο οικονομικό πόρο (άνω του εβδομήντα τοις εκατό (70%) των ετήσιων εσόδων τους) την τακτική χρηματοδότηση που λαμβάνουν από το Ελληνικό Δημόσιο και το σύνολο των εσόδων τους δεν επαρκεί για την πληρωμή των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

7. Ανάληψη της διοίκησης φορέων της γενικής κυβέρνησης ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση ή / και ολοκλήρωση ελέγχου που έχει διαταχθεί από εισαγγελικές αρχές, από αρχές διαχειριστικού ελέγχου ή από ανεξάρτητες αρχές.

8. Ορισμός ως νομίμου εκπροσώπου αλλοδαπού νομικού προσώπου / νομικής οντότητας, το οποίο δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον, στον εν λόγω νόμιμο εκπρόσωπο δίδεται συγκεκριμένη εντολή ή παρέχεται συγκεκριμένη εξουσιοδότηση από τα πρόσωπα τα οποία διοικούν το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα, ιδίως με σκοπό την εκπλήρωση διαδικαστικών υποχρεώσεων του αλλοδαπού νομικού προσώπου/νομικής οντότητας στην Ελλάδα ή τη διεκπεραίωση συγκεκριμένων υποθέσεων (ενδεικτικά: εκπροσώπηση στην Ελλάδα για την ίδρυση θυγατρικής εταιρείας, εκπροσώπηση για την αγορά ή την πώληση ακινήτου στην Ελλάδα, εκπροσώπηση ενώπιον δημοσίων υπηρεσιών, εκπροσώπηση

για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού κ.λπ.).

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).

Άρθρο 3 - Έναρξη ισχύος

Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και καταλαμβάνει και περιπτώσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί αίτηση περί έλλειψης υπαιτιότητας που η εξέτασή της εκκρεμεί ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου και εσόδων του Taxis ο προσφεύγων διατέλεσε Πρόεδρος Δ.Σ. της εν λόγω ανώνυμης εταιρείας κατά το χρονικό διάστημα από 06/12/2011 έως 21/10/2015 και Διευθύνων Σύμβουλος από 16/07/2012 έως και 21/10/2015 και κρίθηκε συνυπεύθυνος για τους φόρους και τα πρόστιμα βάσει των υπ' αριθμ.καιπροσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ως προς την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση του εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 ως ίσχυαν, ως ευνοϊκότερες σε σχέση με το νέο καθεστώς και ότι σε κάθε περίπτωση μη νομίμως του κοινοποιήθηκε η εν λόγω πράξη, καθώς με αυτή δεν προσδιορίζεται οφειλόμενος φόρος αλλά μειώνεται η ζημιά της εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019 και μετά και εφαρμόζονται: (β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12/12/2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12/12/2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι στην περίπτωση του εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 ως ίσχυαν, ως ευνοϊκότερες σε σχέση με το νέο καθεστώς, είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός. Επιπλέον στην προκειμένη περίπτωση εφόσον δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δηλαδή οφειλή για την οποία δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα που βαρύνονται με αυτή, δε στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη για τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ως προς την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 παρ. 1η και 2ε του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, δεν προκύπτει αλληλέγγυα ευθύνη σε βάρος του προσφεύγοντος, καθώς οι οφειλές από αυτοτελή πρόστιμα και πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην

ΚΒΣ, δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα που βαρύνονται με αυτές, με βάση τα όσα έχουν διευκρινισθεί με την Ε.2173/30-10-2020 εγκύκλιο (παρ.7.6 και παρ. 10 μέρους Β).

Επειδή, για την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου παρ. 2 άρθρου 57 του ν. 5104/2024 για το φορολογικό έτος 2024, ο προσφεύγων δεν έχει κριθεί από τον έλεγχο αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, συνεπώς **απαραδέκτως ασκεί ενδικοφανή προσφυγή** κατά της εν λόγω πράξης λόγω έλλειψης έννομου συμφέροντος.

Επειδή, ως προς την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2014, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νομίμως θεωρήθηκε ως αλληλέγγυα υπεύθυνος, αφού η οφειλή προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων, ενέργεια για την οποία δεν ευθύνεται, καθώς δεν ήταν νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας κατά το χρόνο που ζητήθηκε η προσκόμισή τους.

Επειδή, η οφειλή στο Φ.Π.Α. προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και επιπλέον λόγω μη αναγνώρισης στις φορολογητέες εισροές της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων ποσού 420.000,00 ευρώ και μη αναγνώρισης του προς έκπτωση αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού 96.600,00 ευρώ. Επίσης τα βιβλία της εταιρείας, κρίθηκαν ανακριβή όχι μόνο λόγω της μη προσκόμισής τους στη φορολογική αρχή αλλά και λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι οφειλές από Φ.Π.Α. περιλαμβάνονται, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, στις οφειλές για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη. Ως προς δε την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, οι οφειλές από πρόστιμα Φ.Π.Α. επίσης περιλαμβάνονται, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, στις οφειλές για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης για τις υπ' αριθμ.καιπροσβαλλόμενες πράξεις, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και συγκεκριμένα:

Α. Την αποδοχή αυτής ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος:

- για την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και

- για την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 παρ. 1η και 2ε του ν. 4174/2013 οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Β. Την απόρριψη αυτής ως **απαραδέκτης** ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος:

- για την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου παρ. 2 άρθρου 57 του ν. 5104/2024 για το φορολογικό έτος 2024 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Γ. Την απόρριψη αυτής ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος:

- για την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

- για την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου παρ. 1 άρθρου 79 του ν. 4472/2017 οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

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

- Η υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής:

ΖΗΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	13.870.279,06
ΖΗΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	6.931.000,51

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΩΣ ΑΝΩ ΣΚΕΠΤΙΚΟ

- Η υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 παρ. 1η και 2ε του ν. 4174/2013 οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής: Ποσό 2.500,00 ευρώ.

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΩΣ ΑΝΩ ΣΚΕΠΤΙΚΟ

- Η υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου παρ. 2 άρθρου 57 του ν. 5104/2024 για το φορολογικό έτος 2024 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής: Ποσό 150.000,00 ευρώ.

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΩΣ ΑΝΩ ΣΚΕΠΤΙΚΟ

- Η υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής:

ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	123.621,27
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ	148.345,53
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	271.966,80

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΝΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΩΣ ΑΝΩ ΣΚΕΠΤΙΚΟ

- Η υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου παρ. 1 άρθρου 79 του ν. 4472/2017 οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής: Ποσό 48.300,00 ευρώ.

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΝΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΩΣ ΑΝΩ ΣΚΕΠΤΙΚΟ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.