



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/06/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2174**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χανίων, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. /2022 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. πρωτ. /2022 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ./15.3.2022 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 08.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. /2022 απάντησή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ. /..... /1173/2021 αίτηση της προσφεύγουσας, την οποία υπέβαλε με την ιδιότητά της ως (συγ)κληρονόμου του συζύγου της ΑΦΜ, αποφαινόμενος ότι η τελευταία θεωρείται προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνη με την εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές της (της εταιρείας) από ΦΠΑ και παρακρατούμενους φόρους ετών 2012 και 2013, κατά περίπτωση, ως κληρονόμος του συζύγου της (ημερομηνία θανάτου: 24.3.2013) και διαχειριστή της εταιρείας καθ' όλη την περίοδο 02.01.2012 - 24.03.2013.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. /2022 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη η απόρριψη της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. /..... /1173/2021 αίτησής της – Μη συνδρομή των προϋποθέσεων για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης – Μη συνδρομή της κατονομαζόμενης ιδιότητας του άρθρου 50 ν.4174/2013, όταν οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες – Αρχή δικαιολογημένης εμπιστοσύνης διοικουμένου.
- 2) Μη συνδρομή υπαιτιότητας του άρθρου 50 ν.4174/2013.
- 3) Αρχή της νομιμότητας του φόρου – Εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης.
- 4) Παραγραφή του δικαιώματος είσπραξης του Δημοσίου για τις οφειλές της εταιρείας που βεβαιώθηκαν ταμειακά τα έτη 2014 και 2015.
- 5) Αναφορικά με χρέη αφορώντα το διάστημα από 24.3.2013 μέχρι και σήμερα: Μη κληρονομητή η διαχειριστική ιδιότητα.
- 6) Αναφορικά με χρέη αφορώντα το διάστημα από 24.3.2013 μέχρι και σήμερα: Δεν κατέστη κληρονόμος των εταιρικών μεριδίων.
- 7) Η προσβαλλόμενη εκδόθηκε κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4174/2013, όπως ίσχυαν **μετά** την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019): «1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, **διαχειριστές**, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που **ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου** ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου

Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις: α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη 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 την μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα υπό παρ. 1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. 2. [...]. 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. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και γ' και 8 ν.4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ./2022 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής: «1. 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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]. 2. [...]. 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...]. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε **πράξης** που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 29 ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ./2022 απάντησης του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής: «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 [...], της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν.2648/1998 [...], της περ. β' του άρθρου 55 του ν.2859/2000 [...], καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαρύνουν 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 μέχρι τις 30 Ιουνίου 2021. 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 [...]. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν.4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν.4174/2013 δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2105/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 3, 4 και 5 της απόφασης), «3. ...όπως έχει γίνει παγίως δεκτό (ΣτΕ Ολομέλεια 834/2010, 2062/1968, ΣτΕ 330/2018, 3416/2017, 1215/2017, 1445/2016, 4603/2012, 3829/2012, 1802/2012, 2613-16/2009, 2972-80/2008, 368/2007, 1625/2001, 236/1998 κ.ά.), κατά την έννοια των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1 και 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 [...]), 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ/γμα 331/1985 [...]) και 8 παρ. 4 του ν.δ/τος 4486/1965 [...], φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από **ατομικές διοικητικές πράξεις**, με τις οποίες **είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη**, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή. Δεν υπόκεινται, αντιθέτως, σε προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων οι διοικητικές πράξεις οι σχετιζόμενες μεν με την καθ' όλου εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, μη συνδεδεμένες, όμως, αμέσως προς συγκεκριμένο φορολογικό βάρος, ατομικώς καθ' υποκείμενο και αντικείμενο προσδιοριζόμενο. 4. ...η παρούσα διαφορά, η οποία αφορά στην απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας [...] είναι ακυρωτική, καθόσον αποβλέπει στην τακτοποίηση της καταστάσεώς του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή του, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του (πρβλ. ΣτΕ 330/2018 και 1215/2017, βλ. εξ αντιδιαστολής και τη ΣτΕ 1445/2016). 5. ...η κατ' άρθρο 63 του ν. 4174/2013 [...] ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. την

παρ. 8 του άρθρου 63) και όχι για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως (ΣτΕ 1215/2017). **Αναρμοδίως**, ως εκ τούτου, επελήφθη στην προκειμένη περίπτωση η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1762/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 4 και 7 της απόφασης), «**4. ...κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985 [...]), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965 [...], οι οποίες, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο [...] άρθρο 285 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ., εξακολουθούν να ισχύουν, φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή (ΣΕ 834/2010 Ολ., 1445/2016 7μ., 1215/2017, 1802, 3829, 4603/2012, 2613-6/2009, 2972-80/2008, 368/2007, 1272/2005, 1625/2001, 236/1998, 2062/1968 Ολ.). 5. [...]. 7. ...η διαφορά που γεννάται από την προσβολή [...] της πράξεως της φορολογικής αρχής περί μεταβολής στο φορολογικό μητρώο των μελών της κοινωνίας δικαϊώματος που εκμεταλλεύεται την ξενοδοχειακή μονάδα “...” είναι ακυρωτική, καθ' όσον δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή της (πρβλ. ΣτΕ 1215/2017, 1032/ 2016, 3829, 4603/2012, 2106/2015, πρβλ. ΣτΕ 2062/1968 Ολ., 236/1998, 834/2010 Ολ., 1185/ 2010, καθώς και ΣτΕ 2560, 3617/2004, 582/2011). Επομένως, η κατ' άρθρον 63 του ν. 4174/2013 [...] άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, που προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (άρθρο 63 παρ. 8), δεν ισχύει για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 14.2.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...**Η προσφεύγουσα υπέβαλε αρχικά στην υπηρεσία μας την με αριθμό/2021 αίτηση, με την οποία ζητούσε να της γνωρίσουμε τις οφειλές, για τις οποίες ευθύνεται ο θανών στις 24-3-2013 σύζυγός της με ΑΦΜ ως συνδιαχειριστής από 2-1-2012 έως 24-3-2013 της εταιρίας με ΑΦΜ Συνεπεία της αίτησης αυτής εκδόθηκε η με αριθμό/2021 απάντηση [...]. Στην συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το με αριθμό/2021 αίτημα, στο οποίο περιληπτικά ανέφερε τα εξής: [...]. Συνεπεία της αίτησης αυτής εκδόθηκε η με αριθμό/2022 απάντηση, στην οποία περιληπτικά αναφέρονται τα εξής: -Η προσφεύγουσα γνώριζε ήδη από το έτος 2013 την δική της ιδιότητα και των τέκνων της ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του θανόντος και ενέργησε αναλόγως, καθώς κατόπιν δικής της αίτησης εκδόθηκε κατά την διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας η με αριθμό/2013 διάταξη κληρονομητηρίου του Ειρηνοδικείου, με την οποία πιστοποιήθηκε ότι μόνοι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι σε ολόκληρη την περιουσία του του και της είναι: 1) τουκατά ποσοστό 2/8 εξ αδιαιρέτου, 2) τουκαι τηςκατά ποσοστό 3/8 και 3) τουκαι τηςκατά ποσοστό 3/8. Ακόμη η ίδια με την ιδιότητά της ως κληρονόμος**

κατόπιν της με αριθμό/2017 αίτησης στην υπηρεσία μας ρύθμισε τις τότε ληξιπρόθεσμες οφειλές της εταιρίας, για την καταβολή των οποίων ευθυνόταν εν ζωή ο εκλιπώντας, τις οποίες και εξόφλησε. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία μητρώου TAXIS μας, με το με αριθμό/2013 καταστατικό συστήθηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και των τέκνων της οντότητα με την επωνυμία ΑΦΜ, η οποία ανέλαβε από 24-3-2013 την συνδιαχείριση της εταιρίας **-Η αλληλέγγυα ευθύνη του** **..... για τις οφειλές της εταιρίας δεν πηγάζει από την ιδιότητά του ως εταίρου αυτής, αλλά από την ιδιότητά του ως διαχειριστής κατά τις χρήσεις που ανάγονται στο χρονικό διάστημα που ασκούσε την διαχείριση της εταιρίας.** Τα χρέη αυτά η προσφεύγουσα και τα τέκνα της κληρονόμησαν ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του θανόντος και ως τέτοιοι σύστησαν και την προαναφερόμενη κοινωνία κληρονόμων του τελευταίου, η οποία εμφανίζεται να ασκεί την διαχείριση της εταιρίας από τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου μέχρι σήμερα. -Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απαλλαγής της από τα χρέη της εταιρίας δυνάμει του άρθρου 50 του ν.4174/2013 [...] σε συνδυασμό με την παράγραφο 3.1 της υπ' αριθμό Ε.2173/2020 απόφασης ΑΑΔΕ δεν έγινε αποδεκτός, καθώς προβάλλεται ως αλυσιτελής και τούτο διότι τόσο σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις όσο και με τις νέες διατάξεις, λόγω του είδους φόρου των οφειλών, η αλληλέγγυα ευθύνη της για την καταβολή αυτών **είναι η ίδια**. Ακόμη τονίζεται ότι από κανένα πραγματικό περιστατικό, γνωστό στην υπηρεσία μας ή κατόπιν επικλήσεως της προσφεύγουσας, δεν προέκυψε η έλλειψη δόλου στο πρόσωπο του θανόντος ως προς την εκ μέρους του άσκηση της διαχείρισης της εταιρίας, ώστε να μπορεί να καταφασθεί θετικά έλλειψη ευθύνης στο πρόσωπό του και κατ' επέκταση στο πρόσωπο της προσφεύγουσας και των τέκνων της. Κατά των ως άνω απαντήσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε δια μέσου της υπηρεσίας μας την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. **ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.** Σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2173/2020 [...]. Σύμφωνα με την απόφαση Α.1082/7-4-2021 [...]. Σύμφωνα με το άρθρο 101 του ν.2238/1994 [...]. Σύμφωνα με το άρθρο 115 του ν.2238/1994 [...]. Σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν.2859/00 [...]. Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.2648/1998 [...]. **ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.** Από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Με το με αριθμό/2006 καταστατικό ΦΕΚ/2006 (συμβολαιογράφος), το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό γενικό και ειδικό, έγινε έναρξη εργασιών της εταιρίας με την επωνυμία ΑΦΜ Ακολούθως έγιναν οι πιο κάτω τροποποιήσεις του καταστατικού της εταιρίας: 1) Τροποποίηση της επωνυμίας της εταιρίας σε με το με αριθμό/2008 καταστατικό ΦΕΚ/2008 (συμβολαιογράφος), το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό γενικό και ειδικό 2) Μεταξύ άλλων μεταβίβαση 80 εταιρικών μεριδίων της εταιρίας στον του ΑΦΜ, ο οποίος ανέλαβε συνδιαχειριστής αυτής με το με αριθμό/2011 καταστατικό ΦΕΚ/2012 (συμβολαιογράφος), το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό γενικό και ειδικό Ο του σύζυγος εν ζωή της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την από 26-3-2013 ληξιαρχική πράξη θανάτου της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου της επαρχίας, απεβίωσε την 24-3-2013. Σύμφωνα με το με αριθμό/2015 πιστοποιητικό

πλησιέστερων συγγενών του ίδιου Δήμου, εγγύτεροι συγγενείς του θανόντος την ημέρα του θανάτου του ήταν η προσφεύγουσα σύζυγός του του και τα τέκνα του και της (ημ. γέν. 1-8-1996) και ο του και της (ημ. γέν. 12-10-2000). Σύμφωνα με την με αριθμό/2013 διάταξη κληρονομητηρίου του Ειρηνοδικείου που εκδόθηκε κατόπιν αιτήσεως της προσφεύγουσας και των τέκνων της, πιστοποιήθηκε ότι μόνοι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι σε ολόκληρη την περιουσία του του και της είναι: 1) του κατά ποσοστό 2/8 εξ αδιαιρέτου, 2) του και της κατά ποσοστό 3/8 και 3) του και της κατά ποσοστό 3/8. Με το με αριθμό/2013 καταστατικό συστήθηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και των τέκνων της οντότητα με την επωνυμία ΑΦΜ, η οποία ανέλαβε από 24-3-2013 την διαχείριση της εταιρίας Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας, με την με αριθμό/-2017 δήλωση μεταβολών στην ΔΟΥ Αγίου Δημητρίου δηλώθηκε η διακοπή της σχέσης του ως διαχειριστή της εταιρίας με ημερομηνία 24-3-2013 και η έναρξη της διαχείρισης της εταιρίας από την ΑΦΜ (καταστατικό/2017). Σύμφωνα με την ηλεκτρονική σελίδα του ΓΕΜΗ – στοιχεία Δημοσιεύσεων έχει δημοσιευτεί από την εταιρία η ανακοίνωση του θανάτου του (...../2017). Δεν βρέθηκε δημοσιευμένη στην ως άνω σελίδα η ανάληψη της διαχείρισης της εταιρίας από την ΑΦΜ Ακολούθως με το υπ' αριθμό/2018 πρακτικό του Ειρηνοδικείου - τμήμα Διαθηκών δημοσιεύτηκε ιδιόχειρη διαθήκη του θανόντος του, με την οποία άφησε κληρονομιά στην εταιρία, στην οποία επίσης ήταν εν ζωή μέτοχος, τα εταιρικά μερίδια που του ανήκαν από την εταιρία (σχετικό το με αριθμό/2022 πιστοποιητικό του δικαστηρίου). Σύμφωνα με το με αριθμό/2022 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου - τμήμα αποποιήσεων δεν έχει καταχωρηθεί μέχρι την 27-1-2022 στο τηρούμενο βιβλίο αποποίησης της κληρονομιάς του θανόντος από την εταιρία ΑΠΟΨΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ ΣΤΟΥΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ. Επί του ισχυρισμού: ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΑΙΤΗΣΕΩΣ ΜΑΣ - ΜΗ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΘΕΜΕΛΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑΣ ΕΥΘΥΝΗΣ. Εν προκειμένω ο ήταν διαχειριστής της εταιρίας ΑΦΜ από 2-1-2012 έως 24-3-2013, όπου απεβίωσε. **Εξαιτίας της ιδιότητας του ως διαχειριστής στην εν λόγω εταιρία έχει αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές της εταιρίας που ανάγονται στο διάστημα της διαχείρισής του.** Συγκεκριμένα ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με την εταιρία για τις οφειλές της: 1) **Από φπα έτους 2012** ποσού (κεφάλαιο 377,85) και **2013** (κεφάλαιο 14.411,23), οι οποίες βεβαιώθηκαν με τα με αριθμό/2017 και/2017 τριπλότυπα βεβαίωσης. Οι φόροι αυτοί καταλογίστηκαν στην επιχείρηση **κατόπιν μερικού ελέγχου** φορολογίας φπα που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης (εντολή/2017) για τα έτη 2010-2015 μεταγενέστερα του θανάτου του. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου οι διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο αφορούσαν

το σκέλος των εισροών, καθώς το έτος 2013 διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση, παρότι είχε εκροές απαλλασσόμενες του φπα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, εξέπεσε το σύνολο του φόρου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 31 του ν.2859/00. Κατόπιν αυτών ο έλεγχος προσδιόρισε για όλο το έτος 2013 το ποσοστό του μη εκπιπτόμενου φόρου.

2) **Από φόρο εισοδήματος-παρακρατούμενους φόρους οικ. έτους 2013 ήτοι 2012** (κεφάλαιο 7.114,74 ευρώ), (κεφάλαιο 17.024,97 ευρώ), οι οποίες έχουν βεβαιωθεί με ΑΤΒ/.../2018,/..../2018 (ΑΧΚ/2018). Οι φόροι αυτοί καταλογίστηκαν στην επιχείρηση **κατόπιν μερικού ελέγχου** φορολογίας εισοδήματος **παρακρατούμενων** φόρων (εντολή ελέγχου/2017) που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης μεταγενέστερα του θανάτου του. Σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη απόδοση από την εταιρία παρακρατηθέντα φόρου εισοδήματος στις αμοιβές τρίτων για το έτος 2012 κατά παράβαση των άρθρων 55 και 59 του ν.2238/1994. Οι ανωτέρω οφειλές ανάγονται στα έτη 2012-2013 και ως εκ τούτου για την θεμελίωση της ευθύνης του, ως διαχειριστή της εταιρίας, για την καταβολή τους έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 115 παρ. 3 του ν.2238/1994, 55 περ. β του ν.2859/00, 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 του ν.2648/1998, που προβλέπουν ότι, αν ο φπα ή οι παρακρατούμενοι φόροι έχουν εισπραχθεί, **όπως εν προκειμένω**, από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχουν αποδοθεί, συνενυθύνεται για την πληρωμή του ο διαχειριστής της από την λήξη της προθεσμίας αποδόσεως του φόρου και εντεύθεν. Σημειώνουμε ότι **για τις ως άνω οφειλές ευθύνονται ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του θανόντος η προσφεύγουσα και τα δύο τέκνα αυτής**. Από νεώτερη έρευνα που διενεργήθηκε από την υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι ο θανών **δεν είχε αλληλέγγυα ευθύνη** για την οφειλή της εταιρίας από εισόδημα- παρακρατούμενοι φόροι οικ. έτους 2014, ήτοι 2013 (κεφάλαιο 37.505,25 ευρώ), που επίσης βεβαιώθηκε με το ΑΤΒ/..../2018 (ΑΧΚ/2018) κατόπιν του ίδιου ως άνω ελέγχου και η οποία αναφέρεται στην με αριθμό/2021 απάντηση της υπηρεσίας μας. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου αφορούν μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων, όπου ο χρόνος λήξης της απόδοσής τους είναι μεταγενέστερος του θανάτου του εκλιπόντος (γ' δίμηνο 2013 και μετά). Ακόμη διαπιστώθηκε ότι ο **δεν έχει αλληλέγγυα ευθύνη** για τις οφειλές της εταιρίας από παρακρατούμενους φόρους, οι οποίες επίσης αναφέρονται στην με αριθμό/2021 απάντηση της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με το άρθρο 115 παρ. 2 και 3 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε το έτος 2013, και του άρθρου 50 παρ. 2 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε το έτος βεβαίωσης αυτών, καθώς ο ανωτέρω απεβίωσε την 24-3-2013, ήτοι σε προγενέστερο χρόνο από την λήξη προθεσμίας αποδόσεως των φόρων αυτών. Για μεγαλύτερη κατανόηση στον πίνακα που ακολουθεί αναφέρονται τα συγκεκριμένα τριπλότυπα βεβαίωσης, το ποσό κεφαλαίου που βεβαιώθηκε, ο αριθμός της δήλωσης που υποβλήθηκε και η ημερομηνία υποβολής της, η περίοδος που αφορούν εντός του 2013, καθώς και ο χρόνος που έληγε η προθεσμία απόδοσης αυτών.

ΑΤΒ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ- ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΟΔΟ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ	ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΦΟΡΟΥ
...../..../2014	2.616,74	/2014 Αρ. 58 παρ. 1β ν. 2238/1994	ΜΑΪΟΣ-ΙΟΥΝΙΟΣ/2013	ΙΟΥΛΙΟΣ/2013
...../..../2014	154,56	/2014 Αρ. 58 παρ. 1α ν. 2238/1994	ΜΑΪΟΣ-ΙΟΥΝΙΟΣ/2013	ΙΟΥΛΙΟΣ/2013
...../..../2014	460,77	/2014 Αρ. 57, 59, 60 ν. 2238/1994	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ/2013	12/2013

...../...../2014	985,,83	/2014 Αρ. 57, 59, 60 ν. 2238/1994	ΜΑΪΟΣ-ΙΟΥΝΙΟΣ/2013	ΙΟΥΛΙΟΣ/2013
...../...../2014	1.378,14	/2014 Αρ. 58 παρ. 1β ν. 2238/1994	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ- ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ/2013	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ/2013
...../...../2014	467,20	/2014 Αρ. 57, 59, 60 ν. 2238/1994	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ/2013	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ/ 2013
...../...../2014	1200,16	/2014 Αρ. 57, 59, 60 ν. 2238/1994	ΙΟΥΛΙΟΣ- ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ/2013	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ/2013
...../...../2014	473,63	/2014 Αρ. 57, 59, 60 ν. 2238/1994	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ/2013	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ/2013
...../...../2014	146,50	/2014 Αρ. 58 παρ. 1α ν. 2238/1994	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ- ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ/2013	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ/2013
...../...../2014	17.847,84	/2014 Αρ. 58 παρ. 1β ν. 2238/1994	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ- ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ/2013	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ /2014
...../...../2014	1.664,28	/2014 Αρ. 58 παρ. 1β ν. 2238/1994	ΜΑΡΤΙΟΣ- ΑΠΡΙΛΙΟΣ/2013	ΜΑΪΟΣ/2013
...../...../2014	1.293,48	/2014 Αρ. 57, 59, 60 ν. 2238/1994	ΜΑΡΤΙΟΣ- ΑΠΡΙΛΙΟΣ/2013	ΜΑΪΟΣ/2013
...../...../2014	876,44	/2014 Αρ. 58 παρ. 1β ν. 2238/1994	ΙΟΥΛΙΟΣ- ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ/2013	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ/2013
...../...../2014	477,49	/2014 Αρ. 58 παρ. 1α ν. 2238/1994	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ- ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ/2013	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ/2014
...../...../2014	150,53	/2014 Αρ. 58 παρ. 1α ν. 2238/1994	ΙΟΥΛΙΟΣ- ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ/2013	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ/2013
...../...../2014	158,59	/2014 Αρ. 58 παρ. 1α ν. 2238/1994	ΜΑΡΤΙΟΣ- ΑΠΡΙΛΙΟΣ/2013	ΜΑΪΟΣ/2013

Οι διατάξεις του νέου άρθρου 50 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την παράγραφο 3.1 της εγκυκλίου Ε.2173/00 προβλέπουν ότι [...].

Στον ισχυρισμό λοιπόν ότι η υπηρεσία μας θα πρέπει αυτοδίκαια να εφαρμόσει τις νέες διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013, καθώς οι οφειλές αυτές βεβαιώθηκαν πριν την 12-12-2019 και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες μετά το θάνατό του και επομένως δεν φέρει ευθύνη για την καταβολή τους, αναφέρουμε ότι ο είχε υποχρέωση και ευθύνη ως διαχειριστής της εταιρίας για το διάστημα από 2-1-2012 έως 24-3-2013 να αποδώσει τον φπα και τους παρακρατούμενους φόρους που εισέπραξε και παρακράτησε η εταιρία το χρονικό διάστημα της διαχείρισής του, όμως δεν το έκανε, με αποτέλεσμα να προκύψουν διαφορές από ελέγχους που διενεργήθηκαν μετά το θάνατό του και αφορούσαν το χρόνο που ήταν διαχειριστής. Ορθώς λοιπόν στην προσβαλλόμενη πράξη/2022 δεν έγινε αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, καθώς προβάλλεται ως αλυσιτελής και τούτο διότι τόσο σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις όσο και με τις νέες διατάξεις, λόγω του είδους φόρου των οφειλών (φπα - παρακρατούμενοι φόροι), η αλληλέγγυα ευθύνη της ίδιας και των τέκνων της, ως κληρονόμοι του εκλιπόντος, για την καταβολή αυτών **είναι η ίδια**. Ακόμη τονίζεται ότι από κανένα πραγματικό περιστατικό, γνωστό στην υπηρεσία μας ή κατόπιν επικλήσεως της προσφεύγουσας, δεν προέκυψε η έλλειψη δόλου στο πρόσωπο του θανόντος ως προς την εκ μέρους του άσκηση της διαχείρισης της εταιρίας, ώστε να μπορεί να καταφθαίε θετικά έλλειψη ευθύνης στο πρόσωπό του και κατ' επέκταση στο πρόσωπο της προσφεύγουσας και των τέκνων της. Επί του ισχυρισμού: ΜΗ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΤΗΣ ΚΑΤΟΝΟΜΑΖΟΜΕΝΗΣ ΙΔΙΟΤΗΤΑΣ

ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 50 ΚΦΔ, ΟΤΑΝ ΟΙ ΟΦΕΙΛΕΣ ΚΑΤΕΣΤΗΣΑΝ ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΕΣ - ΑΡΧΗ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗΣ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗΣ ΔΙΟΙΚΟΥΜΕΝΟΥ - ΜΗ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΥΠΑΙΤΙΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 50 ΚΦΔ. Όπως προαναφέρθηκε, οι ανωτέρω οφειλές βεβαιώθηκαν την 15-12-2017 και 8-5-2018, ήτοι μεταγενέστερα από την ημερομηνία, όπου η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό/2017 αίτηση στην υπηρεσία μας, προκειμένου, ως κληρονόμος του θανόντος, να ρυθμίσει τις οφειλές της ως άνω εταιρίας, για την καταβολή των οποίων ήταν εν ζωή αλληλεγγύως συνυπόχρεος. Για τον λόγο αυτό δεν εντάχθηκαν στην εν λόγω ρύθμιση τμηματικής καταβολής. Ο θανών είχε αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή των ως άνω οφειλών της εταιρίας τόσο με το άρθρο 115 παρ. 3 του ν.2238/1994, αρ. 55 περ. β' του ν.2859/00 σε συνδυασμό με το άρθρο 22 παρ. 7 του ν.2648/1998, όσο και με τις νεώτερες διατάξεις του άρθρου 50 παρ. α', β', γ' του ν.4174/2013 [...]. Επί του ισχυρισμού: ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ - ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΕΥΝΟΪΚΟΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ. Με την παράγραφο 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 [...] ορίστηκε ότι [...]. Το άρθρο 45 περ. β' του ν. 1642/1986, στο οποίο παραπέμπει η προαναφερθείσα διάταξη, [...] όριζε τα εξής: [...]. Η διάταξη αυτή περιελήφθη ως άρθρο 55 περ. β' του ν.2859/00 [...]. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 115 παρ. 1, 2 και 3 του ν.2238/1994, 55 περ. β' του ν.2859/00, 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 του ν.2648/1998 προκύπτει ότι η εις ολόκληρο αστική ευθύνη των διαχειριστών κ.λπ. των ημεδαπών εταιρειών επεκτάθηκε, όσον αφορά την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων και του φπα (οι οποίοι γεννήθηκαν μετά την 1-12-1998), και στα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν την ιδιότητα του διαχειριστή κατά την διάρκεια λειτουργίας της εταιρίας, χωρίς να απαιτείται και διάλυσή της για οποιονδήποτε λόγο (ΣτΕ 2495/2007). Συγκεκριμένα, αν ο φπα έχει εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχει αποδοθεί, συνευθύνονται για την πληρωμή του τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα, υπό την προϋπόθεση ότι είχαν την ιδιότητα του διαχειριστή από την λήξη της προθεσμίας αποδόσεως του φόρου και εντεύθεν. Αν αντιθέτως ο φόρος δεν έχει εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, η ως άνω αστική ευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν την ιδιότητα του διοικούντος κατά το χρόνο που υπήρχε η (μη εκπληρωθείσα) υποχρέωση εισπράξεως του φόρου. Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπάρχει ρητή φορολογική διάταξη κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι τις χρήσεις 2012 και 2013, η οποία να θεμελιώνει αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για την καταβολή του φπα κατά την διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου, θα πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος. Σχετικά δε με το αίτημά της για εφαρμογή της ευνοϊκότερης φορολογικής διάταξης σχετικά με την αλληλέγγυα ευθύνη του θανόντος τονίζουμε ότι στην προηγούμενη ενότητα εξηγήσαμε ότι η ευθύνη του θανόντος για την καταβολή των οφειλών της εταιρίας **είναι η ίδια** τόσο με τις νέες όσο και με τις παλαιότερες διατάξεις. Επί του ισχυρισμού: ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΦΕΙΛΕΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΑΝ ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΤΑ ΕΤΗ 2014 ΚΑΙ 2015. Σύμφωνα με το άρθρο 51 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013: [...]. Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας, για τις οφειλές της εταιρίας που έχουν βεβαιωθεί τα έτη 2014 και 2015 η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη αυτών ξεκίνησε την 31-12-2014 και 31-12-2015 αντίστοιχα σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις. Έχουν εκδοθεί οι με αριθμούς και/2014 ειδοποιήσεις καταβολής υπερημερίας, οι οποίες έχουν σταλεί με συστημένες επιστολές στην έδρα της εταιρίας και στην διαχειρίστρια αυτής Ακόμη έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής είσπραξης την 15-2-2016 και 21-1-2019 κατά της

διαχειρίστριας , τα οποία διέκοψαν την παραγραφή του
 δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη των οφειλών αυτών και σύμφωνα με τις ως άνω
 διατάξεις: «Επί αλληλεγγύως ευθυνόμενων, η διακοπή της παραγραφής ως προς έναν από
 αυτούς ενεργεί και κατά των λοιπών». Επί του ισχυρισμού: ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΧΡΕΗ ΑΦΟΡΩΝΤΑ ΤΟ
 ΔΙΑΣΤΗΜΑ ΑΠΟ 24-3-2013 ΕΩΣ ΣΗΜΕΡΑ – ΜΗ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΙΔΙΟΤΗΤΑ – ΔΕΝ
 ΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΙΩΝ. Όπως προαναφέρθηκε, με το με
 αριθμό/2013 καταστατικό συστήθηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και των τέκνων της
 οντότητα με την επωνυμία ΑΦΜ
, η οποία ανέλαβε από 24-3-2013 την διαχείριση της εταιρίας
 Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας
 μας, με την με αριθμό/2017 δήλωση μεταβολών στην ΔΟΥ Αγίου Δημητρίου δηλώθηκε η
 διακοπή της σχέσης του ως διαχειριστή της εταιρίας ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
 ΓΝΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΕΞΙΟΤΗΤΩΝ ΕΠΕ με ημερομηνία 24-3-2013 και η έναρξη της διαχείρισης της
 εταιρίας από την ΑΦΜ
 (καταστατικό/2017). Σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1, 2 του ν.3190/55: [...]. Σύμφωνα
 με το άρθρο 8α παρ. 2 ν. 3190/55: [...]. Σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.3419/2005: [...].
 Με την απόφαση ΑΠ 1395/2013 κρίθηκε ότι «κατά το άρθρο 17 παρ. 3 του Ν.3190/1955
 «περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης» η απόφαση της Συνέλευσης της Ε.Π.Ε. για το διορισμό
 των διαχειριστών υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8 του εν λόγω
 νόμου, δηλαδή καταχωρίζεται στο τηρούμενο στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας Μητρώο
 Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης και δημοσιεύεται στο Δελτίο Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών
 Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Το κύρος, όμως, της αποφάσεως
 περί διορισμού διαχειριστών δεν εξαρτάται από την τήρηση των ως άνω διατυπώσεων
 δημοσιότητας, διότι αυτές δεν έχουν συστατικό, αλλ' απλώς δηλωτικό χαρακτήρα. Περαιτέρω,
 ορίζεται μεν στο άρθρο 38 παρ. 4 του Ν. 3190/1955 ότι κάθε τροποποίηση της εταιρικής
 συμβάσεως υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας που ορίζει το άρθρο 8 και ότι πριν
 από την τήρηση των παραπάνω διατυπώσεων η τροποποίηση δεν παράγει αποτελέσματα, πλην
 όμως η διάταξη αυτή δεν εννοεί ως τροποποιήσεις και εκείνες, οι οποίες αναφέρονται σε
 συμφωνίες, που περιλήφθηκαν μεν στο έγγραφο της εταιρικής συμβάσεως, αλλά δεν αφορούν
 τις σχέσεις των εταίρων μετά της εταιρίας και, ως εκ τούτου, δεν χρειάζοταν να περιληφθούν
 στο καταστατικό, κατά το άρθρο 6 του άνω νόμου, για να έχουν κύρος. Επομένως, η μεταβολή
 της εταιρικής διαχείρισεως δεν απαιτείται, για το έγκυρο αυτής, να υποβληθεί στις ανωτέρω
 διατυπώσεις δημοσιότητας, έστω και αν τα σχετικά θέματα ρυθμίστηκαν με το καταστατικό,
 διότι αυτά δεν ανάγονται στο, κατά το άρθρ. 6 του προαναφερόμενου νόμου, υποχρεωτικό
 περιεχόμενο του καταστατικού.» Κατόπιν αυτών ορθώς και νομίμως στην προσβαλλόμενη
 πράξη αναφέρεται ότι για τις οφειλές της εταιρίας από τον θάνατο του
 24-3-2013 και μετά ευθύνεται η οντότητα
 ΑΦΜ, την οποία συνέστησε η
 προσφεύγουσα και τα τέκνα αυτής και η οποία ασκεί την διαχείριση της εταιρίας μέχρι σήμερα.
 Η δε αλληλέγγυα ευθύνη του για τις οφειλές της εταιρίας δεν πηγάζει
 από την ιδιότητά του ως εταίρου αυτής, αλλά από την ιδιότητά του ως διαχειριστής κατά τις
 χρήσεις που ανάγονται στο χρονικό διάστημα που ασκούσε την διαχείριση της εταιρίας.
 Κατόπιν αυτών, προτείνεται ο περιορισμός της ευθύνης των κληρονόμων στο ποσό των
 38.928,79 ευρώ κεφάλαιο (ΑΤΒ/2017,/2017,/..../2018,

...../..../2018) εξαιρουμένου του ποσού των 67.857,63 ευρώ κεφάλαιο σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης [...].»

Επειδή, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ν.4174/2013 και του άρθρου 66 παρ. 29 ν.4646/2019 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ./2022 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής), η κατά το άρθρο 63 ν.4174/2013 ενδικοφανής προσφυγή έχει προβλεφθεί και μπορεί να ασκηθεί μόνο κατά ρητών ή σιωπηρών (τεκμαιρόμενων) πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης -ως τοιούτων νοουμένων των ατομικών διοικητικών πράξεων, κατά την έννοια που έχουν αυτές στο διοικητικό δίκαιο-, με τις οποίες **είτε** προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή φορολογικής φύσης πρόστιμο (ή απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει αίτηση προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση του ίδιου του αιτούντος, την οποία αυτός αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή, κατά την προπαρατεθείσα πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») **είτε** απορρίπτεται αίτηση περί παύσης της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις των άρθρων 50 παρ. 1 και 2 ν.4174/2013 (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη).

Επειδή, υπό αυτή την έννοια, ενδικοφανής προσφυγή, όπως η υπό κρίση, η οποία στρέφεται κατά της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2022 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, είναι **απαράδεκτη** ως **ασκηθείσα κατά μη πράξης, κατά την προεκτεθείσα έννοια που έχει ο όρος «πράξη» στο άρθρο 63 ν.4174/2013**, γιατί η προσβαλλόμενη με αυτήν απάντηση δε συνιστά πράξη προσδιορισμού και επιβολής φόρου ή φορολογικής φύσης προστίμου (ή απόρριψης εν όλω ή εν μέρει αίτησης προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη/-ες φορολογική/-ές υποχρέωση/υποχρεώσεις της προσφεύγουσας, την/τις οποία/-ες αυτή αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή πράξη, με την οποία, κατά την προπαρατεθείσα πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») από τις αναφερόμενες στο ν.4174/2013 ούτε και αρνητική απάντηση επί αιτήματος για παύση της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις των άρθρων 50 παρ. 1 και 2 ν.4174/2013 (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη), δεδομένου ότι εν προκειμένω η προσφεύγουσα θεωρείται προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνη με την εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τις ως άνω υπό κρίση ληξιπρόθεσμες οφειλές της (της εταιρείας) από ΦΠΑ και παρακρατούμενους φόρους ετών 2012 και 2013, κατά περίπτωση, ως κληρονόμος του συζύγου της (ημερομηνία θανάτου: 24.3.2013) και διαχειριστή της εταιρείας καθ' όλη την περίοδο 02.01.2012 - 24.03.2013, αλλά με αυτή **ενημερώθηκε απλώς** η προσφεύγουσα για τη (νομική) βάση, επί της οποίας θεμελιώνεται στην υπό κρίση περίπτωση η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη της με την εν λόγω εταιρεία για τις ως άνω οφειλές της. Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 08.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της- του, ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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