



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 02 /11 / 2023

Αριθμός απόφασης: 1765

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός αρ., Τ.Κ., κατά των:

- με αριθμό/16-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,
- με αριθμό/16-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
- με αριθμό/16-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015,
- με αριθμό/16-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή,

έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Με την υπ' αρ./21-02-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και κύρια δραστηριότητα «.....», διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2015 - 2017.

Αίτια για τη διενέργεια του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/22-11-2021 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με συνημμένες σε αυτό η από 19-11-2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Ν. 4172/2013 και η από 28-02-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ., όπου σύμφωνα με τις οποίες, συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, προκειμένου να επιδώσουν την με αριθ. πρωτ./ 19-03-2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Στη συγκεκριμένη διεύθυνση δεν βρέθηκε να λειτουργεί η επιχείρηση και αναζητήθηκε ο διαχειριστής της οντότητας, κάτοικος εξωτερικού με ΑΦΜ., φορολογική εκπρόσωπος του οποίου είναι η προσφεύγουσα. Καθώς στη δηλωθείσα στο μητρώο της Α.Α.Δ.Ε. διεύθυνση δεν βρέθηκε να κατοικεί η προσφεύγουσα, η πρόσκληση επιδόθηκε ως αγνώστου διαμονής, στο Δήμο της τελευταίας γνωστής κατοικίας της φορολογικής εκπροσώπου, δηλαδή στο Δήμο Ο έλεγχος πέραν των ανωτέρω μετέβη επίσης στην έδρα της επιχείρησης «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ....., στην οποία η προσφεύγουσα είναι διαχειρίστρια προκειμένου να παραδώσει φωτοαντίγραφο της άνω πρόσκλησης .

Εν συνεχεία και συγκεκριμένα στις 26-04-2021, η προσφεύγουσα προσήλθε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής και κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./26-4-2021 υπόμνημά της, στο οποίο αναφέρει ότι δεν είναι διαχειρίστρια και εταίρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, προσκομίζοντας την υπ' αρ./30-12-2015 πράξη (της συμβολαιογράφου), με την οποία μεταβίβασε τα εταιρικά της μερίδια στον στις 07-01-2016 και δεν έχει στη διάθεση της τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε για την εταιρεία με Α.Φ.Μ. διαπίστωσε ότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις, ενώ από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ προέκυψε ότι υφίστανται ακαθάριστα έσοδα ποσού 6.597.207,25 ευρώ την χρήση 2015 ακαθάριστα έσοδα ποσού 7.866.560,14 ευρώ την χρήση 2016, ενώ για τη χρήση 2017 δεν προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα.

Περαιτέρω και σε συνέχεια του ανωτέρω ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα, η με αριθ. πρωτ./10-02-2023 επιστολή «γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού», καθώς και η με αριθ. πρωτ./10-02-2023 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Λόγω του ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η διενέργεια ελέγχου, για τον καθορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων της οντότητας (αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων) ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, και βάσει των διατάξεων των

συνδυασμένων άρθρων 21 και 28 του Ν.4172/2013 και 14 παρ.3 ή/και 15Α του ν.4987/2022 και την εγκύκλιο Ε2015/2020, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα και τις φορολογητέες εκροές και εισροές της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ της ελεγχόμενης επιχείρησης και τις καταστάσεις (ΜΥΦ) των αντισυμβαλλόμενων για τις ελεγχόμενες χρήσεις και προέβη αρχικώς στον προσωρινό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

Στην προσφεύγουσα, ως φορολογικός εκπρόσωπος του διαχειριστή της ως άνω ελεγχόμενης εταιρείας, κοινοποιήθηκε το με αριθ. /22-03-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τους προσωρινούς προσδιορισμούς του φόρου, στο οποίο όμως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

-Της με αριθμό/16-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας» με Α.Φ.Μ., χρεωστικό ποσό φόρου ποσού 1.306.506,33 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 653.253,17 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 1.000,00 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **1.960.759,50 €**.

-Της με αριθμό/16-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας» με Α.Φ.Μ., χρεωστικό ποσό φόρου 1.595.606,72 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 797.803,36 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 1.000,00 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **2.394.410,88 €**.

-Της με αριθμό/16-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας» με Α.Φ.Μ., χρεωστικό ποσό φόρου 133.344,83 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 66.672,41 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **200.017,24 €**.

-Της με αριθμό/16-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας» με Α.Φ.Μ., χρεωστικό ποσό φόρου 135.828,89 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 67.914,45 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **203.743,34 €**.

Οι ως άνω πράξεις σε βάρος της επιχείρησης «.....», κοινοποιήθηκαν, στην προσφεύγουσα ως φορολογική εκπρόσωπο του διαχειριστή της ως άνω εταιρείας ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν και μεταρρυθμιστούν, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

-Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι τυγχάνει αλληλέγγυα υπεύθυνη των οφειλών που καταλογίστηκαν σε βάρος της εταιρείας «.....», κατόπιν φορολογικού ελέγχου φορολογικής περιόδου 01-01-2015 – 31-12-2016. Κατά το φορολογικό έτος 2016 δεν διέθετε την ιδιότητα της διαχειρίστριας της εν λόγω εταιρείας καθόσον είχε μεταβιβάσει και πωλήσει τα μερίδιά της στον «.....». Επίσης για το φορολογικό έτος 2015, ως αποχωρούσα εταίρος και πρώην διαχειρίστρια, ουδεμία σχέση είχε με την διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας.

-Παράνομες κι ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς δεν πληρούνται σωρευτικώς στο πρόσωπό της οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ώστε να κριθεί αλληλέγγυα υπεύθυνη των οφειλών που καταλογίστηκαν σε βάρος της εταιρείας «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 και 4 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ισχύουν τα εξής:

«Άρθρο 50 - Αλληλέγγυα ευθύνη

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.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. [...]

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2173/30-10-2020 με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

«Α. Εισαγωγικά

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι 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. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα 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 φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει 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 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 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.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται

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

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

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

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 [.....]

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο [.....]

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.

14. Η φορολογική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη για τους σκοπούς του άρθρου 50 ΚΦΔ με τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή στις διατάξεις που ίσχυαν προ ΚΦΔ για οφειλές πριν τις 31 -12-2013.

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.

17. Τέλος, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, σε περίπτωση που οι υπό παράγραφο 1 άρθρου 50 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση με οποιονδήποτε τρόπο, ήτοι είτε βάσει νόμου, είτε βάσει δικαστικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού οργάνου, η αλληλέγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε και βαραίνει, εκτός από τα πρόσωπα του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β', κατά περίπτωση, 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.

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.

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.

ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων

28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.

29. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 10 του ν.4071/2012, τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές των δημοτικών επιχειρήσεων

30. Για πρόσωπα που έχουν διορισθεί εκκαθαριστές και προβλέπεται ρητά από ειδική διάταξη νόμου ότι π.χ. δεν διώκονται ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για χρέη των φορέων αυτών (π.χ. άρθρο 33 ν.4673/2020 (και το προϋσχύον άρθρο 27 του ν. 4384/2016), άρθρο 109 ν. 3852/2010, όπως ισχύει κ.λπ.) δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, περί αλληλέγγυας ευθύνης.

31. Οι εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται μόνο για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου, και όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων.

32. Όσον αφορά στις φορολογίες κεφαλαίου ισχύουν τα εξής: [.....]

Ζ. Παραδείγματα [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της Α.1082/07-06-2021, ισχύουν τα εξής:
«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 τελεσίδικη ή 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.

[.....]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 “Φορολογικός εκπρόσωπος ” του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα. Ο Διοικητής, με απόφασή του, καθορίζει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου.».

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 8 του ΚΦΔ, ο φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα και έχει υποχρέωση καταβολής φόρου ή κάποια άλλη φορολογική υποχρέωση που απορρέει από τον Κώδικα, οφείλει να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα προκειμένου ο φορολογούμενος και η διοίκηση να μπορούν να επικοινωνούν και να συνεργάζονται με τον αποτελεσματικότερο τρόπο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 “Βάρος απόδειξης” του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αρ./21-02-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και κύρια δραστηριότητα «.....», διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2015 - 2017. Αίτια για τη διενέργεια του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/22-11-2021 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με συνημμένες σε αυτό η από 19-11-2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Ν. 4172/2013 και η από 28-02-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ., όπου σύμφωνα με τις οποίες, συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, προκειμένου να επιδώσουν την με αριθ. πρωτ./ 19-03-2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Στη συγκεκριμένη διεύθυνση δεν βρέθηκε να λειτουργεί η επιχείρηση και αναζητήθηκε ο διαχειριστής της οντότητας, κάτοικος εξωτερικού με ΑΦΜ., φορολογική εκπρόσωπος του οποίου είναι η προσφεύγουσα. Ο έλεγχος αναζήτησε την προσφεύγουσα ως φορολογική εκπρόσωπο και δεδομένου ότι δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα στο μητρώο της Α.Α.Δ.Ε. διεύθυνση θεωρήθηκε ως αγνώστου διαμονής, και η πρόσκληση επιδόθηκε στο Δήμο της τελευταίας γνωστής κατοικίας της φορολογικής εκπροσώπου, δηλαδή στο Δήμο Ο έλεγχος πέραν των ανωτέρω μετέβη επίσης και στην έδρα της επιχείρησης «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ....., στην οποία η προσφεύγουσα είναι διαχειρίστρια προκειμένου να παραδώσει φωτοαντίγραφο της άνω πρόσκλησης.

Εν συνεχεία και συγκεκριμένα στις 26-04-2021, η προσφεύγουσα προσήλθε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής και κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./26-4-2021 υπόμνημά της, στο οποίο αναφέρει ότι δεν είναι διαχειρίστρια και εταίρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, προσκομίζοντας την υπ' αρ./30-12-2015 πράξη (της συμβολαιογράφου), με την οποία μεταβίβασε τα εταιρικά της μερίδια στον του στις 07-01-2016 και δεν έχει στη διάθεση της τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Κατά τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε για την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις, ενώ στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ είχαν δηλωθεί ακαθάριστα έσοδα ποσού 6.597.207,25 ευρώ την χρήση 2015 και ακαθάριστα έσοδα ποσού 7.866.560,14 ευρώ την χρήση 2016, ενώ για τη χρήση 2017 δεν προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα. Περαιτέρω κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα ως φορολογική εκπρόσωπο, η με αριθ. πρωτ./10-02-2023 επιστολή «γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού», καθώς και η με αριθ. πρωτ./10-02-2023 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Λόγω του ότι η ελεγχόμενη εταιρεία τελικώς δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η διενέργεια ελέγχου, για τον καθορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων της οντότητας (αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων) ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, και βάσει των διατάξεων των συνδυασμένων άρθρων 21 και 28 του Ν.4172/2013 και 14 παρ.3 ή/και 15Α του ν.4987/2022 και την εγκύκλιο Ε2015/2020, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα και τις φορολογητέες εκροές και εισροές της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ της ελεγχόμενης επιχείρησης και τις καταστάσεις (ΜΥΦ) των αντισυμβαλλόμενων για τις ελεγχόμενες χρήσεις και προέβη αρχικώς στον

προσωρινό προσδιορισμό των φορολογικών διαφορών και στο πλαίσιο αυτό κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, ως φορολογικό εκπρόσωπο του αλλοδαπού διαχειριστή της ως άνω ελεγχόμενης εταιρείας, το με αριθ./22-03-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τους προσωρινούς προσδιορισμούς του φόρου, στο οποίο όμως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων οι οποίες επίσης επιδόθηκαν μέσω δικαστικού επιμελητή στην προσφεύγουσα ως φορολογική εκπρόσωπο του διαχειριστή της ως άνω εταιρείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά των ως άνω πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και ζητά την ακύρωση αυτών με μόνο ισχυρισμό ότι δεν πληρούνται στο πρόσωπό της οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ καθώς η ίδια ισχυρίζεται ότι ως αποχωρούσα και πρώην διαχειρίστρια ουδεμία σχέση είχε με την διοίκηση της εταιρείας.

Επειδή, όσον αφορά την λειτουργία και την εκπροσώπηση της εν λόγω εταιρείας, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και από πληροφορίες του συστήματος «TAXIS» της Α.Α.Δ.Ε., προκύπτουν τα εξής:

- Η εν λόγω εταιρεία συστάθηκε με την με αριθ./24-01-2013 Πράξη σύστασης Μονοπρόσωπης Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης (της συμβολαιογράφου -) αρχικά με την επωνυμία «.....» με το του ως μοναδικό εταίρο και διαχειριστή της, έως και την 08-11-2013. Το καταστατικό της εν λόγω εταιρείας δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 600/τ' ΑΕ - ΕΠΕ/24-01-2013 και καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. σύμφωνα και με το με αριθ./27-02-2013 σχετικό Πιστοποιητικό.

- Με την με αριθ./11-10-2013 Πράξη της συμβολαιογράφου Αθηνών Συκιώτη, τροποποιήθηκε το καταστατικό της ως άνω εταιρείας, καθώς ο ως άνω μοναδικός εταίρος και διαχειριστής μεταβίβασε τα εταιρικά του μερίδια στην προσφεύγουσα, τροποποιώντας και την επωνυμία της σε «.....», καθιστώντας εκείνη ως μοναδική εταίρο και διαχειρίστρια με την σχέση αυτή στο μητρώο της υπηρεσίας μας να ξεκινάει την 08-11-2013 και να διακόπτεται την 07-01-2016. Με την με αριθ./30-12-2013 Πράξη της συμβολαιογράφου Αθηνών, τροποποιήθηκε το καταστατικό της ως άνω εταιρείας «.....» καθώς η προσφεύγουσα μεταβίβασε τα μερίδια της στον με Α.Φ.Μ., καθιστώντας εκείνον ως μοναδικό εταίρο και διαχειριστή της εταιρείας με ημερομηνία έναρξης την 07-01-2016. Ο εν λόγω διαχειριστής είναι κάτοικος εξωτερικού, και η προσφεύγουσα έχει αποδεχθεί τον ορισμό της ως φορολογική του εκπρόσωπος με ημερομηνία έναρξης της εν λόγω εκπροσώπησης στο φορολογικό μητρώο την 07-01-2016 η οποία δεν έχει διακοπεί μέχρι σήμερα. Επίσης πέραν της ανωτέρω μεταβολής στην διαχείριση της εταιρείας και της δηλωθείσας σχέσης φορολογικής εκπροσώπησης, όπως προκύπτει στο υποσύστημα «ΜΗΤΡΩΟΥ» του TAXIS, διαπιστώνεται ο ως άνω κάτοικος εξωτερικού με Α.Φ.Μ. να αναλαμβάνει την θέση της διαχείρισης και εκπροσώπησης και άλλων εταιρειών στις οποίες υπήρξε πριν διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος η προσφεύγουσα, ενώ σε κάποιες άλλες παραιτείται από νόμιμος εκπρόσωπος ο και αναλαμβάνει η ίδια.

- Η ως άνω εταιρεία απεικονίζεται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας Απόφασης με δηλωθείσα κατάσταση «ενεργή» χωρίς να υφίσταται καμία δήλωση διακοπής δραστηριότητας,

- Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τα υπό κρίση έτη συναλλασσόταν με τις τράπεζες, και στο πλαίσιο αυτό η ελεγκτική αρχή ζήτησε από τα πιστωτικά ιδρύματα περαιτέρω στοιχεία ως προς την εκπροσώπηση της εν λόγω εταιρείας (έγγραφα εκπροσώπησης - νομιμοποίησης που έχουν κατατεθεί για την εταιρεία. Οι Διευθύνσεις κανονιστικής συμμόρφωσης της, ανταποκρινόμενες απέστειλαν νομιμοποιητικά έγγραφα που αφορούν τη σύσταση της εταιρείας, τις σχετικές τροποποιήσεις των καταστατικών, δημοσιεύσεις στο ΦΕΚ, στο Γ.Ε.ΜΗ, έντυπα στοιχείων πελάτη, καρτέλες, πιστοποιητικά κλπ., από τα οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει δηλωθεί ως νόμιμος

εκπρόσωπος της εταιρείας, χωρίς ωστόσο να έχει κατατεθεί καμία μεταβολή στην εκπροσώπηση της εταιρείας.

-Η προσφεύγουσα στο υποσύστημα των «ΕΣΟΔΩΝ» του TAXIS εμφανίζεται ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο για τις οφειλές της προαναφερθείσας εταιρείας που αφορούν σε ΦΠΑ και συγκεκριμένα:

ΑΤΒ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΕΙΔΟΣ ΧΡΕΟΥΣ	ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΠΟΣΟ
.....	29/05/2023	2015	Φ.Π.Α. ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤ/ΣΗΣ	152.189,96
.....	29/05/2023	2015	Φ.Π.Α. ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤ/ΣΗΣ	66.672,41
.....	29/05/2023	2016	Φ.Π.Α. ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤ/ΣΗΣ	135.828,89
.....	29/05/2023	2016	Φ.Π.Α. ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤ/ΣΗΣ	67.914,45

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ και τις σχετικές οδηγίες και αποφάσεις της Διοίκησης καθώς και τα ως άνω δεδομένα του ελέγχου της εταιρείας «.....», και την φορολογική εικόνα της προσφεύγουσας ως προς την πληροφόρηση που υφίσταται σε σχέση με τις δηλωθείσες σχέσεις εκπροσώπησης, σημειώνονται τα εξής:

-Η προσφεύγουσα **απαράδεκτως** προσφεύγει κατά της με αριθμό/16-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και της με αριθμό/16-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθώς κατά τον χρόνο έκδοσης τους αλλά και υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και σύμφωνα με την πληροφόρηση που υφίσταται μέχρι τον χρόνο έκδοσης της παρούσας Απόφασης για την ως άνω εταιρεία, η Διοίκηση δεν την χαρακτηρίζει ως αλληλέγγυως ευθυνόμενο πρόσωπο,

-Η προσφεύγουσα **παραδεκτώς** προσφεύγει κατά της με αριθμό .../16-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, και της με αριθμό/16-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς για τις εν λόγω οφειλές η προσφεύγουσα ως αναφέρθηκε ανωτέρω στο υποσύστημα «ΕΣΟΔΩΝ» του TAXIS εμφανίζεται καταχωρημένη ως αλληλέγγυως ευθυνόμενο πρόσωπο και ορθώς καθότι αποτελούν οφειλές ΦΠΑ που καταλογίσθηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου και ανάγονται σε χρόνο που η ίδια ασκούσε διαχείριση. Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της ότι ουδεμία σχέση έχει με την διοίκηση και την διαχείριση της ως άνω εταιρείας καθότι αποχώρησε απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι καθώς από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η ίδια υπήρξε διαχειρίστρια της εν λόγω εταιρείας από την 08-11-2013 μέχρι την 07-01-2016 και από την 07-01-2016 μέχρι σήμερα εμφανίζεται να εκπροσωπεί στην φορολογική αρχή τον κάτοικο εξωτερικού ο οποίος έχει οριστεί διαχειριστής της ως άνω εταιρείας από την 07-01-2016. Ήτοι από τα ανωτέρω δεδομένα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα αφενός από την 08-11-2013 και μέχρι την 07-01-2016 ασκούσε άμεσα την διαχείριση της εταιρείας ως φέρουσα την ιδιότητα της διαχειρίστριας και ως εκ τούτου για τις άνω οφειλές που προσδιορίσθηκαν κατόπιν ελέγχου και που ανάγονται στο εν λόγω διάστημα εκ της ιδιότητάς αυτής περιλαμβάνεται στα αλληλέγγυως ευθυνόμενα πρόσωπα αφετέρου και μεταγενέστερα και μέχρι σήμερα στην φορολογική αρχή δηλώνεται να έχει καθήκοντα εκπροσώπησης του αλλοδαπού διαχειριστή της εταιρείας (και στο πλαίσιο αυτό άλλωστε όφειλε να συνεργαστεί με τον έλεγχο και να παρέχει τα ζητηθέντα στοιχεία) ενώ και στο πλαίσιο των συναλλαγών της εταιρείας με τα πιστωτικά ιδρύματα διαπιστώθηκε ότι διοικούσε εν τοις πράγμασι την εταιρεία, δεδομένου ότι από την ενημέρωση της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης των Τραπεζών προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε δηλωθεί να εκπροσωπεί την εταιρεία έναντι των τραπεζών χωρίς να υφίσταται σχετική ενημέρωση των Τραπεζών ως προς οποιαδήποτε μεταβολή αυτού. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εμπλοκή της στην διαχείριση της εταιρείας κατά τα ως άνω έτη, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.