



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 30/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1710

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. 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 [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ:, κατοίκου Αττικής, επί της οδού αρ., κατά της με αριθμό/10-01-

2024 απόφασης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της με αριθ. πρωτ...../21-12-2023 αίτησης της προσφεύγουσας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, 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:

Με τη με αριθμό/18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας «..... Α.Ε.», φόρος εισοδήματος 235.532,63 ευρώ, πλέον τέλος επιτηδεύματος 2.416,67 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας 262.194,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 500.144,23 ευρώ.

Με τη με αριθμό/18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας «..... Α.Ε.», ΦΠΑ 1.215.880,54 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι/πρόστιμα ποσού 958.689,63 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.174.570,17 ευρώ.

Με τη με αριθμό/18-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου επί τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων αρθ.7 του ν.4337/2015, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας «.....», πρόστιμο συνολικού ποσού 218.315,32 ευρώ γιατί υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

α) Έλαβε από την επιτηδευματία με ΑΦΜ: ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της συνολικής καθαρής αξίας 6.082,00 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 4, 5, 6 και 10 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις της περιπτ. β' παρ. 3 του αρθ. 7 του ν.4337/2015. Για την ως άνω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 2.432,80 ευρώ.

β) Έλαβε από τον επιτηδευματία με ΑΦΜ: δεκατρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 538.206,30 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 4, 5, 6 και 10 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)

που επισύρει τις κυρώσεις της περιπτ. β' παρ. 3 του αρθ. 7 του ν.4337/2015. Για την άνω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 215.282,52 ευρώ.

γ) Σε τουλάχιστον εξήντα ένα (61) περιπτώσεις εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αναγράφονται γενικές αόριστες και ασαφείς περιγραφές. Επίσης στο σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν περιγράφεται το είδος των διακινούμενων αγαθών κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης ζ της παρ.5 του άρθρου 5 και της παρ.11 του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις της περιπτ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015. Για την ως άνω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της με αριθμό/08-09-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος προσδιορισμού εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014 στην εταιρεία «..... Α.Ε.», ΑΦΜ:, στην οποία σύμφωνα με το σύστημα TAXIS, η προσφεύγουσα ήταν για το χρονικό διάστημα 22/05/2013 έως 09/01/2015. Συνεπεία του διενεργηθέντος ελέγχου στην ως άνω εταιρεία, συντάχθηκαν οι από 18/12/2020 εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και βάσει των ως άνω εκθέσεων εκδόθηκαν οι παραπάνω με αριθ./18-12-2020 καταλογιστικές πράξεις.

Όπως αναλυτικά προκύπτει από τις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου, η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της εταιρείας «.....» αφού κρίθηκαν τα βιβλία της ανακριβή, αφενός μεν λόγω μη προσκόμισης των τηρούμενων λογιστικών αρχείων/βιβλίων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων, αφετέρου δε λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε η διάπραξη πλήθους παραβάσεων της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό/21-12-2023 αίτηση του άρθρου 66 παρ.29 ν.4646/2019 προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία ζητούσε να απαλλαχθεί από την αλληλέγγυα ευθύνη ως προς τον καταλογισμό των φόρων που βεβαιώθηκαν με:

- α) τη με αριθμό/18-12-2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,
- β) τη με αριθμό/18-12-2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και
- γ) τη με αριθμό/18-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου επί τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων,

διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014.

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με τη με αριθμό πρωτ./10-01-2024 απόφασή του, απέρριψε την ως άνω αίτηση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω απόφασης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και την απαλλαγή της από την αλληλέγγυα ευθύνη των φορολογικών χρεών που απορρέουν από τις με αριθ./18-12/2020 καταλογιστικές πράξεις, διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 έως 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί διότι σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά που δέχονται οι εκθέσεις ελέγχου και κατ' ορθή υπαγωγή αυτών στις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) απαλλάσσεται της αλληλέγγυας ευθύνης όπως κρίθηκε και με τη με αριθ. Α17983/2023 απόφαση του Μον. Διοικ. Πρωτ. Όταν αποχώρησε από την εταιρεία «..... Α.Ε.», δεν υπήρχε καμία ένδειξη περί εικονικότητας φορολογικών στοιχείων. Επειδή δεν της κοινοποιήθηκαν οι προσκλήσεις και οι αιτήσεις του ελέγχου δεν της δόθηκε η ευκαιρία να επιμεληθεί για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της ως άνω εταιρείας, καθώς και των αποδεικτικών στοιχείων για την κανονικότητα των, κατά το εσφαλμένο συμπέρασμα του ελέγχου, εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Υφίσταται δικαστική κρίση για την έλλειψη ευθύνης της για τα προκείμενα χρέη της εταιρείας «..... Α.Ε.» και συγκεκριμένα με τη με αριθ./21-12-2023 οριστική απόφαση του Μον. Διοικ. Πρωτ. ακυρώθηκε η με αριθ. πρωτ./23-03-2021 ατομική ειδοποίηση, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που αφορούσε τις φορολογικές οφειλές της ως άνω εταιρείας. Στην ως άνω απόφαση αναφέρεται ότι δεν ήταν το ζήτημα των δήθεν εικονικών τιμολογίων που οδήγησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου αλλά η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων κατά το χρόνο του ελέγχου από τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας.

2) Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί λόγω αοριστίας και έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας των από 18/12/2020 εκθέσεων ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στις οποίες αυτή βασίζεται. Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί λόγω αοριστίας των από 18/12/2020 οικείων εκθέσεων ελέγχου, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς από αυτές δεν προκύπτουν τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες σε βάρος της εταιρείας «..... Α.Ε.» παραβάσεις της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, δεν παρατίθενται τα ακριβή στοιχεία των φορολογικών στοιχείων, τα οποία κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως

εικονικά, ήτοι αριθμός, ημερομηνία έκδοσης, αντικείμενο συναλλαγής και αξία έκαστου εξ αυτών.

Δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία προέρχονταν από εικονικές επιχειρήσεις, αφού έφεραν διάτρηση και σφραγίδα με την αναγραφή της επωνυμίας, της έδρας και του ΑΦΜ των αντισυμβαλλομένων και μάλιστα από τη στιγμή που αυτοί είχαν κάνει έναρξη εργασιών χωρίς να υπάρχει η οποιαδήποτε υπόνοια από μέρους της για εικονικότητά τους.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ήταν κατά το χρόνο της συναλλαγής υπαρκτές και επομένως η εταιρεία «..... Α.Ε.» καλόπιστα συναλλάχθηκε μαζί τους, χωρίς να έχει υπόνοιες για ανυπαρξία ή εικονικότητά τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 «Αλληλέγγυα ευθύνη» του ν.4174/2014, όπως ίσχυε πριν τη 12/12/2019, ορίζεται 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 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 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 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...

4. Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος "κεφαλαιουχικών εταιρειών" και αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον «δέκα τοις εκατό (10%)», κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων "εντός της ως άνω τριετίας" κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος.

5. Οι νόμιμοι εκπρόσωποι των υπόχρεων σε ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου, που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των τόκων και προστίμων που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις...

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

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2014 (κωδικοποιημένος με τον ν.4987/2022) όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 34 παρ. 1 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019) και ισχύουν από την 12/12/2019 και εντεύθεν, ορίζουν 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, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 «Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα» του ν.2238/1994 όπως ίσχυε έως 31/12/2013 ορίζεται ότι:

«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 την εγκύκλιο Ε.2173/2020 με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει», της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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).

3.1 Ειδικά, για οφειλές νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, που βεβαιώθηκαν πριν από την 12η.12.2019 και μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν είχαν επιβληθεί αναγκαστικά μέτρα είσπραξης συμπεριλαμβανομένης και της αναγγελίας σε διαδικασίες ατομικής ή συλλογικής εκτέλεσης ή δεν είχε εγγραφεί υποθήκη, σε βάρος των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων, εφαρμόζονται αυτοδικαίως οι νέες διατάξεις.

3.2 Για την εφαρμογή των νέων διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 στις παλαιές υποθέσεις (ανωτέρω περ. γ'), τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα υποβάλλουν σχετική αίτηση υπαγωγής στο άρθρο 34 του

ν.4646/2019 έως τις 31-12-2020 προς την υπηρεσία της Φορολογικής **Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών (π.χ. Δ.Ο.Υ., Ε.Μ.ΕΙΣ, κλπ).**

[...]

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) ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών,

β) Φόρος Διαμονής,

γ) Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας,

δ) Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση,

ε) Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας,

στ) Φόρος ασφαλίσεων,

ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και

η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

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).

[...]

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.

15. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου μισθωτών υπηρεσιών, η σχετική οφειλή για απόδοση του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη, αν έχει γίνει η δήλωση του φόρου, την ημέρα που εκπνέει η νόμιμη προθεσμία απόδοσης του φόρου, ο οποίος αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013.

[...]

15.2 Όσον αφορά στην οφειλή από ΦΠΑ, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 38 και 54 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000). [...]

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 εταιριών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.

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...

E. 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 οιασδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση Α.1082/2021 «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013» της ΑΑΔΕ και του Υφυπουργού Οικονομικών:

«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:

....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.

....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....».

Ως προς τον πρώτο λόγο της προσφεύγουσας.

Α) Ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας που αφορά τη με αριθμό/ 18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται τη με αριθ. Α...../26-04-2023 απόφαση του Μον. Διοικ. Πρωτ. με την οποία ακυρώθηκε η με αριθ. πρωτ./23-03-2021 ατομική ειδοποίηση καταβολής-υπερμερίας, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που αφορούσε οφειλές ΦΠΑ που προέκυψαν μόνο από την ως άνω πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ της εταιρείας «..... Α.Ε.». Στην παραπάνω απόφαση του Μον. Διοικ. Πρωτ. αναφέρεται ότι ο λόγος που οδήγησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου δεν ήταν τα εικονικά τιμολόγια που έλαβε η ως άνω εταιρεία, αλλά προέκυψε εξαιτίας της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων σε χρόνο μεταγενέστερο της λήξης της θητείας στην εν λόγω εταιρεία, της προσφεύγουσας.

Επειδή, το ΝΣΚ άσκησε τη με αριθμό ΕΦ...../22-02-2024 έφεση κατά της ως άνω απόφασης του του Μον. Διοικ. Πρωτ. Αθηνών, συνεπώς η εν λόγω απόφαση δεν έχει τελεσιδικήσει.

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερόμενη εγκύκλιο Ε.2173/2020, 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.

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην εταιρεία «..... Α.Ε.» προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω ελεγχόμενης εταιρείας, λόγω απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών, αφού αυτά δεν προσκομίστηκαν και επιπρόσθετα λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, τα καταλογισθέντα ποσά ΦΠΑ βεβαιώθηκαν κατόπιν ελέγχου και ανάγονται στη διαχειριστική περίοδο 22/05/2013 - 31/12/2014 στις οποίες η προσφεύγουσα

Επειδή, όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, στοιχειοθετούν ότι η προσφεύγουσα έχει αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές που αφορούν το ΦΠΑ και προκύπτουν από τη με αριθμό/18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Β) Ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας που αφορά τη με αριθμό/ 18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, και οδηγίες της Διοίκησης, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν.4987/2022 (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 αυτοδικαίως, και 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. Όσον αφορά στο φόρο εισοδήματος τόσο οι διατάξεις του ν.2238/1994 όσο και οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) πριν την τροποποίησή τους όριζαν ότι αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες στοιχειοθετείται κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους. Εν προκειμένω, η εταιρεία «..... ΑΕ» σε βάρος της οποίας έχει καταλογισθεί φόρος εισοδήματος ο οποίος βεβαιώθηκε την 11/01/2021 και αφορά διαχειριστική περίοδο 22/05/2013 - 31/12/2014, εμφανίζεται στα στοιχεία του Μητρώου TAXIS καθώς και στα στοιχεία δημοσιότητας του ΓΕΜΗ ενεργή χωρίς να έχει τεθεί σε λύση/εκκαθάριση ή συγχώνευση. Ως εκ τούτου, κατά τον χρόνο επανεξέτασης της υπόθεσης και έκδοσης της παρούσας Απόφασης δεν στοιχειοθετείται για την προσφεύγουσα αλληλέγγυα ευθύνη και ο σχετικός ισχυρισμός βασίμως προβάλλεται.

Γ) Ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας που αφορά τη με αριθμό/ 18-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου επί τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή, με τις νέες προαναφερθείσες διατάξεις, και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης 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. Ως ειδικότερα αναφέρεται στην Απόφαση της ΑΑΔΕ 2173/2020, ότι στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη για 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 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ). Ενώ 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. Εν προκειμένω για οφειλές που αφορούν σε επιβολή σε βάρος της ανωτέρω εταιρείας αυτοτελών προστίμων του άρθρου 5 του ν.2523/1997 όπως αυτά προσδιορίστηκαν σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 δεν στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βάσιμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

2) Ως προς τον δεύτερο λόγο της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό/21-12-2023 αίτηση προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία ζητούσε να απαλλαχθεί από την αλληλέγγυα ευθύνη ως προς τον καταλογισμό των φόρων που βεβαιώθηκαν με:

α) τη με αριθμό/18-12-2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, β) τη με αριθμό/18-12-2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) τη με αριθμό/18-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου επί τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων,

διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με τη με αριθ. πρωτ./10-01-2024 απόφασή του, απέρριψε την ως άνω αίτηση και η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στράφηκε μόνο κατά της ως άνω απόφασης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και όχι κατά των ως άνω τριών (3) καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τη με αριθμό/21-12-2023 αίτησή της ζήτησε να απαλλαγεί ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη που προκύπτει από τις εν λόγω καταλογιστικές πράξεις χωρίς

να κρίνει επί της ουσίας αυτές, το οποίο όμως πράττει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στο δεύτερο λόγο της.

Επειδή, κατά των εν λόγω τριών (3) καταλογιστικών πράξεων η προσφεύγουσα έχει καταθέσει τις με αριθ. πρωτ./06-04-2023,/07-07-2023 και/07-07-2023 ενδικοφανείς προσφυγές στην Υπηρεσία μας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός με τον οποίο η προσφεύγουσα αναφέρεται στην ουσία των ως άνω τριών (3) καταλογιστικών πράξεων, απορρίπτεται ως απαραδέκτως προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανούς προσφυγής της, και συγκεκριμένα:

α) την **αποδοχή** ως προς τη μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπό της ως προς τη με αριθμό/18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τη με αριθμό/18-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου επί τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων, αμφότερες διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και

β) την **απόρριψη** ως προς τη μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπό της ως προς τη με αριθμό/18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 22/05/2013 - 31/12/2014, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**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.