



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1671

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες έχουν εκδοθεί σε βάρος της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου

φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/12/2019-31/12/2019, β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.12.2019-31.12.2019 και γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η διαγραφή της αλληλέγγυας ευθύνης.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων ήταν μοναδικός εταίρος και διαχειριστής, για το χρονικό διάστημα από 13.12.2019 έως 19.03.2021, της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία και κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο αθλητικών ειδών (συμπεριλαμβανομένων των ποδηλάτων).

Δυνάμει έκδοσης της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ως άνω εταιρεία για την περίοδο από, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ΔΕΛεγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ για τον έλεγχο υποθέσεων φορολογουμένων που υπέβαλαν αίτηση μέσω της πλατφόρμας για ένταξή τους στο μηχανισμό ενίσχυσης μέσω της επιστρεπτέας προκαταβολής.

Συνεπεία του ως άνω εγγράφου εκδόθηκε αρχικά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης η με αριθ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου (προληπτικού) για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπου συνεργείο ελέγχου μετέβη στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης επί της οδούόπου διαπίστωσε ότι ο χώρος ήταν εντελώς κενός και ουδείς υπήρχε εντός, κατόπιν δε επικοινωνίας και ενυπόγραφης υπεύθυνης δήλωσης (αριθ. πρωτ.) με τον, δήλωσε ότι μετά από συνομιλίες του ίδιου με τους κ.κ. υπήρξε πρόθεση να ενοικιαστεί ο εν λόγω χώρος, ιδιοκτησίας του αδελφού και του πατέρα του, στην επιχείρηση ωστόσο μετά την πάροδο ενός τριμήνου δεν ευοδώθηκαν οι διαπραγματεύσεις και δεν υπεγράφη μισθωτήριο. Επίσης αναζητήθηκε ο τελευταίος διαχειριστής της αλλά δεν βρέθηκε, ούτε οι περίοικοι γνώριζαν σχετικά. Ο έλεγχος είχε κοινοποιήσει το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ για την προσκόμιση στοιχείων, στο οποίο ουδείς ανταποκρίθηκε.

Με την μεταφορά της ελεγκτικής αρμοδιότητας στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή φορολογικού ελέγχου από τον Προϊστάμενο της ως άνω Υπηρεσίας, κατόπιν της οποίας ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην εταιρεία και στον διαχειριστή της το με αριθ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεύτερο αίτημα

παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ για την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), στο οποίο επίσης ουδείς ανταποκρίθηκε μέχρι την σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Λόγω της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος προσδιόρισε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο (άρθρα 21, 22 & 28 ν.4172/2013) το φορολογητέο εισόδημα της ως άνω εταιρείας, σύμφωνα με την με αριθ. καταχ. (με συνοδευτικό έντυπο Ε3 με αριθ. καταχ.) εκπροθέσμως υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το χρονικό διάστημα από (ημερομηνία σύστασης) έως Τα ποσά που δηλώθηκαν στην δήλωση Φ.Ε.Ν.Π. (δαπάνες, αγορές, αποσβέσεις) τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος, δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο, όχι μόνο επειδή δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά σε φυσική μορφή που να τεκμηριώνουν την πραγματοποίησή τους, αλλά και επειδή δεν επιβεβαιώθηκαν ούτε από πληροφορίες που αναζήτησε ο έλεγχος από τρίτες πηγές (δηλωθείσες συναλλαγές της ελεγχόμενης από αντισυμβαλλόμενους στις καταστάσεις της παρ. 3 και 4 του άρθρου 14 του ΚΦΔ — Μ.Υ.Φ. του έτους 2019, στοιχεία απασχολούμενου προσωπικού στο και στην Επιθεώρηση Εργασίας, κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών). Περαιτέρω από την αυτοψία που διενεργήθηκε στις δηλωθείσες διευθύνσεις τις οποίες εμφάνιζε ως έδρα της διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται καμία δραστηριοποίηση για την εν λόγω εταιρεία (σελίδες 4-7 και 11-12 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα ποσά που καταχωρήθηκαν στη δήλωση Φ.Ε.Ν.Π. 2019 τα οποία συνεπάγονται έκπτωση του δηλούμενου εισοδήματος (δαπάνες, αγορές, αποσβέσεις) δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές και ότι η καταχώρηση τόσο αυτών όσο και των ανακριβώς δηλωθέντων / ανύπαρκτων / αναπόδεικτων και μη διασταυρωμένων εσόδων, έγινε με προφανή σκοπό να εμφανιστούν αυξημένα ακαθάριστα έσοδα κατά την φορολογική περίοδο, ούτως ώστε συγκρινόμενα με τα δηλωθέντα (συντριπτικά μικρότερα) έσοδα της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 όπως αυτά εμφανίζονται στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., να επιτρέπουν την πλασματική με κίβδηλα – πλαστά στοιχεία ένταξη της προσφεύγουσας εταιρείας στον μηχανισμό ενίσχυσης μέσω της επιστρεπτέας προκαταβολής φορολογουμένων που υπέβαλαν αίτηση μέσω της πλατφόρμας Ταυτόχρονα δηλώθηκαν ανακριβώς αντίστοιχα αυξημένες δαπάνες, έτσι ώστε να μην προκύπτει εκ του λόγου αυτού (της πλασματικής δήλωσης αυξημένων / ανύπαρκτων εσόδων) υποχρέωση καταβολής αυξημένου φόρου εισοδήματος από την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα και στον διαχειριστή και στην ελεγχόμενη εταιρεία, το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 ΚΦΔ με συν/νους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., προκειμένου να καταθέσουν τις αντιρρήσεις τους επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών. Καθόσον η ως άνω προθεσμία παρήλθε άπρακτη, ο Προϊστάμενος του του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξέδωσε τις κάτωθι πράξεις:

- I. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2019 (01.12.2019-31/12/2019), με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία, διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 163.775,98 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.

λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης ποσού 81.887,99 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 245.663,97 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ΚΦΔ.

- II. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου από 01.12.2019-31.12.2019, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία διαφορά κύριου φόρου ποσού 164.890,35 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 82.445,18 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 247.335,53 ευρώ**, ενώ μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση αντί του δηλωθέντος ποσού των 21.140,96 ευρώ.
- III. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 2023, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία συνολικό πρόστιμο ίσο με 3.000,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις: α) δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, ήτοι με την με αριθ. πρωτ. 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ Πρόσκληση αρ. 14 ν.4987/2022 για προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων & στοιχείων) για την φορολογική περίοδο 13.12.2019-31.12.2019 κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 5§14 του ν.4308/2014 και 14§2, 23§1,2 και 24 του ν.4987/2022, όπως ίσχυαν, παράβαση για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με 500,00 ευρώ όπως προβλέπεται από τις συνδυασμένες διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 και της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, όπως ίσχυε και της ΠΟΛ.1252/2015, καθώς και των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, και β) δεν συμμορφώθηκε με τις κατά άρθρο 13 υποχρεώσεις κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 13 και 14, 23, 24 και 54 του ν.4987/2022 όπως ίσχυαν, παράβαση για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με 2.500,00 ευρώ καθώς επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. η' και §2 περ. ε' του ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να διαγραφεί η αλληλέγγυα ευθύνη του για τα καταλογισθέντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις ποσά, προβάλλοντας ως κύριο λόγο ότι κατά το χρόνο του ελέγχου διαχειριστής ήταν ο κος, ο έλεγχος διενεργήθηκε για το διαχειριστικό έτος 2019, ο ίδιος τυγχάνει Διαχειριστής πριν την έναρξη του ελέγχου, δηλαδή μέχρι (όταν φέρεται να έγινε αλλαγή του διαχειριστού και ορίστηκε ο κος). Συνεπώς ο τελευταίος διαχειριστής έχει αλληλέγγυα ευθύνη καθώς είχε την υποχρέωση να παραδώσει τα βιβλία για έλεγχο και συνεπεία της αρνήσεως αυτού έγινε ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και των διαφορών που καταλογίσθηκαν με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο ίδιος δεν γνώριζε τίποτα για την ύπαρξη της συγκεκριμένης εταιρείας έως την επίδοση σε αυτόν των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019), ορίζονται τα εξής:

«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, 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.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων 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.

3.

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2173/30.10.2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ: 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. 2. Οι μεταβατικές 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, ήτοι από 12-12-2019, ορίζουν τα ακόλουθα: «29. Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994(Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας

ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2020. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.

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.»

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:

Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α` της παρούσας. 7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:

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

7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως

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

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

γ) η Εισφορά Δακοκτονίας

7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως

α) 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).

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

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

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

11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του

νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994.

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

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

.....

15.1 Αντίστοιχα, όσον αφορά στην οφειλή από φόρο εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου (εφάπαξ ή σε δόσεις) σύμφωνα με το άρθρο 68 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).

.....

16. Σύμφωνα με την περίπτωση β` της παρ.1 του άρθρου 50, τα πρόσωπα που φέρουν τις κατονομαζόμενες ιδιότητες καθίστανται συνυπεύθυνα για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους.

Κατ` εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 50, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α` (ιδιότητα) και γ` (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

.....

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

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

Ειδικότερα:

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

.....

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 ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β` εδάφιο της περίπτωσης γ` της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

Ζ. Παραδείγματα

Για την καλύτερη κατανόηση των προϋποθέσεων θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης παρατίθενται τα πιο κάτω παραδείγματα: ...

41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/1994 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε.».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. Α.1082/07.04.2021 κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

«Άρθρο 1

Πεδίο εφαρμογής

Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) θεωρούνται καταρχήν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις ως άνω διατάξεις οφειλών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, εκτός αν στα πρόσωπα αυτά συντρέχει περίπτωση έλλειψης υπαιτιότητας, σύμφωνα με τις κατωτέρω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζονται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα.

Άρθρο 2

Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ` της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως:

1. Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας που εμποδίζει το πρόσωπο που έχει τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ

να επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του. Για την απόδειξη της αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση για κάθε έτος ευθύνης, βεβαίωση νοσηλείας από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο συνοδευόμενες από καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο.

2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ για τον εκκαθαριστή μόνο για οφειλές που δημιουργούνται κατά την περίοδο της θητείας του.

3. Αποδεδειγμένη, με βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρίας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών - υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα.

4. Ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος ή τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο.

5. Παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν έχει ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα ή αποδεδειγμένη μη αποδοχή του διορισμού, η οποία αποδεικνύεται με έγγραφο περί μη αποδοχής αυτής εφόσον έχει νομίμως επιδοθεί .

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

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

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

9. Στην περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν έχουν πραγματική ανάμειξη στη

διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Για την περίπτωση αυτή εκτιμώνται συνολικά και λαμβάνονται υπόψη στοιχεία, όπως: η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό, η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, η μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών, η μη διαχείριση των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράφει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις.

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

Επειδή, Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να διαγραφεί η αλληλέγγυα ευθύνη του για τα καταλογισθέντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις ποσά, προβάλλοντας ως κύριο λόγο ότι κατά το χρόνο του ελέγχου διαχειριστής ήταν ο κος Ο έλεγχος διενεργήθηκε για το διαχειριστικό έτος 2019, ο ίδιος τυγχάνει Διαχειριστής πριν την έναρξη του ελέγχου, δηλαδή μέχρι (όταν φέρεται να έγινε αλλαγή του διαχειριστού και ορίσθηκε ο κος). Συνεπώς ο τελευταίος διαχειριστής έχει αλληλέγγυα ευθύνη καθώς είχε την υποχρέωση να παραδώσει τα βιβλία για έλεγχο και συνεπεία της αρνήσεως αυτού έγινε ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και των διαφορών που καταλογίσθηκαν με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο ίδιος δεν γνώριζε τίποτα για την ύπαρξη της συγκεκριμένης εταιρείας έως την επίδοση σε αυτόν των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής :

Α)Όσον αφορά την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα αυτής αναφέρεται ο (με την ιδιότητα του διαχειριστή της εταιρείας κατά τον χρόνο του ελέγχου) και όχι ο προσφεύγων, ως εκ τούτου ο προσφεύγων απαραδέκτως στρέφεται κατά της ανωτέρω πράξης.

Β)Όσον αφορά την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/12/2019-31/12/2019, και την υπ' αριθ. οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.12.2019-31.12.2019 ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο εμφανίζεται τόσο ο προσφεύγων όσο και ο, ως εκ τούτου ο προσφεύγων παραδεκτώς προσφεύγει και στρέφεται κατά αυτών.

Ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του αναφέρονται τα εξής:

Εν προκειμένω και σύμφωνα με τα στοιχεία φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων ήταν μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία για το χρονικό διάστημα από (ημερομηνία σύστασης), μέχρι και, οπότε και αποχώρησε από την εταιρεία και φέρεται να εισήλθε σ' αυτήν ως μοναδικός εταίρος και διαχειριστής αυτής ο Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η εν λόγω εταιρεία στην ουσία δεν δραστηριοποιήθηκε από την έναρξή της αλλά μόνος σκοπός αυτής ήταν να ενταχθεί

και να ευνοηθεί από τον μηχανισμό ενίσχυσης μέσω της επιστρεπτέας προκαταβολής φορολογουμένων που υπέβαλαν αίτηση μέσω της πλατφόρμας (ως αναλυτικά καταγράφεται στις σελίδες 4-12 της οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος) Μάλιστα κατόπιν των σχετικών διαπιστώσεων η ελεγκτική αρχή προέβη και στις προβλεπόμενες στην ΠΟΛ1200/2015 διαδικασίες περί απενεργοποίησης του ΑΦΜ της εν λόγω επιχείρησης.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είχε γνώση της ύπαρξης της εν λόγω εταιρείας, ωστόσο, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι ο ίδιος προέβη σε έναρξη της εν λόγω εταιρείας και ήταν επίσης και ο μοναδικός εταίρος αυτής. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την υπό κωδικό εγγράφου Ανακοίνωση Σύστασης Εταιρείας μέσω Υπηρεσίας Μίας Στάσης, το καταστατικό της εταιρείας, το οποίο καταχωρίστηκε στο Γ.Ε.ΜΗ., η τελευταία έχει υπογραφεί από τον προσφεύγοντα, η δε αυθεντικότητα της ηλεκτρονικής υπογραφής του (που καταχωρήθηκε την και ώρα 20:35:13) πιστοποιείται από την Τράπεζα Όσον δε αφορά τον ισχυρισμό του ότι για πρώτη φορά ενημερώθηκε με την κοινοποίηση των οριστικών πράξεων, από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται ότι η ελεγκτική αρχή του είχε ήδη κοινοποιήσει ηλεκτρονικά, σε προγενέστερο χρόνο, στη δηλωθείσα διεύθυνση επικοινωνίας κλήση προς ακρόαση, Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συν/νες τις πράξεις Προσωρινού Προσδιορισμού Εισοδήματος & Φ.Π.Α. καθώς και Πράξη Διασφάλισης και Ειδική Έκθεση Ελέγχου. Ο προσφεύγων ανέγνωσε μόνο την Πράξη Διασφάλισης και την Ειδική Έκθεση Ελέγχου, ως εκ τούτου ο έλεγχος συμπέρανε ότι έχει πρόσβαση στην δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση και αυτή λειτουργεί κανονικά.

Περαιτέρω στην έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (σελίδα 10 αυτής) αναφέρεται ότι με την έκδοση της αρχικής εντολής ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης απεστάλη αίτημα του άρθρου 15 του ΚΦΔ προς τα υπόχρεα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.4170/2013 (τραπεζικά και λοιπά ιδρύματα) μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ), σύμφωνα με την Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1258/2013. Η με το υπ' αριθ. πρωτ. εγγράφο της ενημέρωσε για την ύπαρξη ενός (1) προϊόντος και συγκεκριμένα ενός επαγγελματικού λογαριασμού πληρωμών με αριθμό λογαριασμού IBAN ημερομηνία ανοίγματος (έντεκα μήνες μετά την έναρξη δραστηριότητας) και ημερομηνία τελευταίας κίνησης Από την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού προκύπτουν τρεις πιστώσεις η μία εξ' αυτών είναι το ποσό των 100.000 ευρώ (.....) που αφορά στην κρατική ενίσχυση της επιστρεπτέας προκαταβολής και οι άλλες δύο αποτελούν μικρές πιστώσεις ύψους 1.132,86 και 49,00 ευρώ. Το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού την ήταν ύψους 0,07 ευρώ καθώς για το διάστημα από η ενημέρωσε την φορολογική αρχή ότι από την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού υφίστανται πολλαπλές χρεώσεις - αναλήψεις με τη συνδεδεμένη στο λογαριασμό, η οποία εκδόθηκε στο όνομα του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων από την πλευρά του αφενός δεν απέδειξε ότι η εν λόγω εταιρεία δραστηριοποιήθηκε από την έναρξη της και ότι τα δεδομένα που απεικονίζονται στις δηλώσεις της αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές, ούτε επίσης απέδειξε ότι δεν είχε καμία εμπλοκή στην διοίκηση της εταιρείας και στον τρόπο που τελικώς αναλυτικά και τεκμηριωμένα διαπίστωσε ο έλεγχος ότι αυτή δραστηριοποιήθηκε. Δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε έλλειψη υπαιτιότητας από την πλευρά του προσφεύγοντος ως προς τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του περί μη

στοιχειοθέτησης προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης σε βάρος του για τις εν λόγω πράξεις απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του κατοίκου και ειδικότερα:

- I. την απόρριψη αυτής ως προς την μη στοιχειοθέτηση αλληλέγγυας ευθύνης σε βάρος του για την καταβολή των οφειλών που προέρχονται από την έκδοση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες έχουν εκδοθεί σε βάρος της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία και για τις οποίες έχει κριθεί αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, ήτοι: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019.
- II. την απόρριψη αυτής ως προς την μη στοιχειοθέτηση αλληλέγγυας ευθύνης σε βάρος του για την καταβολή των οφειλών που προέρχονται από την έκδοση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία έχει εκδοθεί σε βάρος της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία, και για την οποία δεν έχει κριθεί αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, ως απαράδεκτης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, για την οποία για τον προσφεύγοντα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης του άρθρου 50 του ΚΦΔ:

Φορολογικό έτος 2019

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	163.775,98
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	81.887,99
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	245.663,97

(ως η με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019)

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	164.890,35
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ	82.445,18
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	247.335,53
Διαφορά υπολοίπου προς έκπτωση	21.140,96

(ως η με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/12/2019-31/12/2019)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη 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.