



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-11-2024

Αριθμός απόφασης: 2418

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθμ. 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 19-06-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή: 1) της με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού και 2) της μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα στη, επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /16-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ.

β)της υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., γ)της υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. και

δ)της υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις τουΕΛ.ΚΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7- Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-06-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής: 1)τηςμε ΑΦΜ και 2) της μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, κύριος φόρος ύψους 425.294,58€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 212.647,29€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 637.941,87€.

Με την υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. προέκυψε σε βάρος της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 351.348,64€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 175.674,32€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 527.022,96€.

Με την υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, κύριος φόρος ύψους 747.421,51€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 373.710,76€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.121.132,27€.

Με την υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. προέκυψε σε βάρος της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 197.470,36€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 98.735,18€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 296.205,54€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 16-04-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000,

κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρία «.....», με ΑΦΜ, δυνάμει της υπ' αριθμ./09-01-2024 εντολής του προϊστάμενου τουΕΛ.ΚΕ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν: α) το υπ' αριθμ. πρωτ./28-11-2023 έγγραφο «Αποστολή φακέλου» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με το οποίο διαβιβάστηκε η «ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 46 ΠΑΡ. 5,6,7 ΤΟΥ Ν. 4174/2013» και β) το υπ' αριθμ. πρωτ./26-1-2024 έγγραφο «Αποστολή Φακέλου Υπόθεσης» με συνημμένες τις πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, την έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και τις υπ' αρ./2022 εκθέσεις κατάσχεσης με τα σχετικά κατασχεμένα έγγραφα.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στην ανωτέρω επιχείρηση, διαπιστώθηκαν παραβάσεις λήψης και έκδοσης εικονικών τιμολογίων, στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, για τις οποίες συντάχθηκε έκθεση ελέγχου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι:

1) κατά την χρήση 2018, εξέδωσε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της :

- Έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς την εταιρία «.....», συνολικής καθαρής αξίας 1.626.059,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 390.254,16€,

2) κατά την χρήση 2018, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της :

- Από την εταιρία «.....-ΑΦΜ» (9) εννιά εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.463.313,55€ πλέον ΦΠΑ 24% 351.195,25€ για υποτιθέμενες αγορές εμπορευμάτων (αναλώσιμων ιατρικών ειδών) που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.
- Δύο (2) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 148.755,84 € πλέον ΦΠΑ 24% 35.701,40€ από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ», που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

3) κατά την χρήση 2019, εξέδωσε :

- είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.382.408,85€ πλέον ΦΠΑ 6% 322.944,53€ προς την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» για υποτιθέμενες πωλήσεις φαρμακευτικών προϊόντων και
- Ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών) προς την εταιρία «..... - ΑΦΜ» που αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 58.990,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 14.157,60 ευρώ.

Από το σύνολο των είκοσι εννιά (29) ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση, καταχώρησε στα τηρούμενα αρχεία της και συμπεριέλαβε στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος μόνο δεκατρία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.327.196,25€ πλέον ΦΠΑ 6% 139.631,77€, όπως καταγράφονται αναλυτικά στην καρτέλα πελάτη της «.....» που προσκομίστηκε από τον λογιστή κο

Το ΕΛ.ΚΕ., αξιοποιώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου και της έκθεσης εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αποδέχτηκε το πόρισμα αυτής, και προέβη στον επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων εισοδήματος και Φ.Π.Α. των οικείων ετών. Συγκεκριμένα, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, επαναπροσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης για το φορολογικό έτος 2018 στο ύψος των 1.626.059,00€, μη αναγνωρίζοντας για έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 22 ν. 4172/2013 τις δηλωθείσες στο Ε3 αγορές ως εικονικές, ενώ, για το φορολογικό έτος 2019, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης στο ποσό των 5.441.398,85 ευρώ κατόπιν άθροισης της συνολικής καθαρής αξίας όλων των εκδοθέντων από την ίδια εικονικών φορολογικών στοιχείων και επαναπροσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα στο ύψος των 5.441.398,85€ . Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος προέβη σε εκ νέου εκκαθάριση του

Φ.Π.Α. των φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, πρόσθεσε αφενός στις φορολογητέες εκροές και το φόρο, τη συνολική καθαρή αξία όλων των εκδοθέντων, από την ελεγχόμενη οντότητα, εικονικών φορολογικών στοιχείων και το φόρο που αναλογεί, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 2859/2000 και αφετέρου, δεν αναγνώρισε για έκπτωση όλες τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32§1β του Ν. 2859/2000.

Ακολουθώντας, η ως άνω φορολογική αρχή συνέταξε το με αριθμό/13-3-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του Ν.4987/2022, το οποίο κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη εταιρία στις 14-3-2024, μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., και στο οποίο ανταποκρίθηκαν μέσα στην προβλεπόμενη, εκ του νόμου, προθεσμία, τα συνυπεύθυνα πρόσωπα, υποβάλλοντας τα υπ' αριθμ./3-4-2024,/3-4-2024 και/4-4-24 υπομνήματα με τις απόψεις τους που δεν μετέβαλαν το αποτέλεσμα του ελέγχου. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις που κοινοποιήθηκαν στην πρώτη προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση στις 13-05-2024 που αναγνώστηκε στις 20-05-2024.

Η πρώτη προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και την απαλλαγή της από την αλληλέγγυα ευθύνη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Η φορολογική αρχή μη σύννομα και χωρίς κανένα λόγο της αποδίδει συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρίας. Μη αιτιολογημένη η κρίση της φορολογικής αρχής. Η πρώτη προσφεύγουσα, τα έτη 2018 και 2019, εργαζόταν ως ιδιωτική υπάλληλος στο λογιστικό γραφείο του, με ΑΦΜ και ένας από τους πελάτες ήταν η εταιρία, ΑΦΜ Στα καταστατικά της εταιρίας ορίζονται τα πρόσωπα που δεσμεύουν την εταιρία με την υπογραφή τους, ενώ η ίδια δεν φέρει τέτοια ιδιότητα. Πέρα από κάποιες διαδικαστικές ενέργειες που έκανε στο πλαίσιο των εργασιακών της καθηκόντων, δεν συμμετείχε ούτε στη διοίκηση της εταιρίας, ούτε γνωρίζει τις υποθέσεις της εταιρίας, ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει, καθώς ο φαρμακευτικός κλάδος απαιτεί ειδικές γνώσεις. Δεν είχε καμία ωφέλεια, ούτε έλαβε αμοιβή από την εταιρία, καθώς ενήργησε στο πλαίσιο των εργασιακών της καθηκόντων ως υπάλληλος λογιστικού γραφείου και βάσει συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου, βάσει του οποίου δεν της εκχωρήθηκαν αρμοδιότητες διοίκησης της εταιρίας. Δεν συμμετείχε στις συναλλαγές της εταιρίας με τους αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές και δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει το νόμιμο ή όχι των συναλλαγών. Επιπλέον, ενεργούσε πάντα κατ'εντολή του διαχειριστή της εταιρίας. Δεν φέρει υπαιτιότητα για τις παραβάσεις που αποδίδονται στην εταιρία και για τη μη καταβολή των φόρων. Περαιτέρω, δεν πραγματοποιήθηκε καμία ελεγκτική επαλήθευση σε ό,τι αφορά την ίδια. Σε ό,τι αφορά τις παραβάσεις εικονικών συναλλαγών, δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος αυτών, δεν έχει καμία γνώση, ούτε συμμετοχή. Συνεπώς, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις καθιέρωσης αλληλέγγυας ευθύνης. Ειδικότερα, για το έτος 2018, δεν της αποδίδεται ευθύνη σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου.
2. Παραβίαση δικαιώματος ακρόασης. Δεν της κοινοποιήθηκε η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ σχετικά με την κρίση ότι είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο και η φορολογική αρχή απέρριψε αναίτιολόγητα τους ισχυρισμούς της.
3. Παραβίαση της οικονομικής, προσωπικής και επαγγελματικής ελευθερίας. Παραβίαση της αρχής δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αναλογικότητας.

Ως προς την δεύτερη προσφεύγουσα, η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή δεν φέρει στο σώμα της την αναφορά της νόμιμης εκπροσώπησης της και δεν υπογράφεται από τον σημερινό νόμιμο διαχειριστή της, ως εκ τούτου απορρίπτεται ως προς αυτήν ως απαράδεκτη.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της πρώτης προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.*».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Ν.4987/2022, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....*».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του Ν.4987/2022 η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 28 του Ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «.....**Άρθρο 28** Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.....»

Επειδή το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

Επειδή περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος τουΕΛΚΕ κοινοποίησε το υπ'αριθμ./13-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τους συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ με υπόχρεο την εταιρία, με ηλεκτρονική ανάρτηση, τόσο στην εταιρία και τους διαχειριστές αυτής κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, όσο και στην πρώτη προσφεύγουσα, υποβλήθηκαν δε τα με αρ. πρ./03-04-2024,/03-04-2024 και/04-04-2024 υπομνήματα της πρώτης προσφεύγουσας και των λοιπών διαχειριστών της εταιρίας, τα οποία αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο και δεν έγιναν

δεκτά. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας τήρησης του δικαιώματος ακρόασης.

Επειδή, στο υπ' αριθμ. /13-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ρητά αναφέρεται ότι η συμμετοχή της πρώτης προσφεύγουσας στη διοίκηση της εταιρίας προκύπτει από την από 25-01-2024 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, η οποία είχε ήδη κοινοποιηθεί στην πρώτη προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση στις 30-01-2024 που αναγνώστηκε στις 31-01-2024. Επιπλέον, η πρώτη προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της σχετικά με τη συμμετοχή της στη διοίκηση της εταιρίας με το με αρ. πρ. /03-04-2024 υπόμνημα, αλλά δεν έγιναν δεκτές από το ΕΛ.ΚΕ., καθώς, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν προσκομίστηκε νέο στοιχείο που δεν έχει αξιολογηθεί από τον έλεγχο. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα ακρόασης της, καθώς δεν λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις της σχετικά με την θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης, απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προσβαλλόμενος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της πρώτης προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του Ν.5104/2024 : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 και τον καθορισμό λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής ορίζεται : «.....Άρθρο 22. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαράστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με

την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ.1 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) :

«1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος:

α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον, ή

β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4987/2022 : «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:.....θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 34 του Ν.4646/2019 : «1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.....

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 διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

Επειδή, με το άρθρο 34 παρ.1 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 και με το άρθρο 67 παρ.3 του ίδιου νόμου αναριθμήθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 σε παράγραφο 4, το δε άρθρο 50 του Ν.4174/2013 κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 50 του Ν.4987/2022 ως εξής: «1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, 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 ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης 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 την 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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.....».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2128/2020 με θέμα «Άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα»: «Σχετικά με το ζήτημα της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής από τους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων και κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμ. 498/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β), σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. - η οποία αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201) - «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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή

σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

2. Με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι «... με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.) νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής».

3. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων δύναται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανή προσφυγή κατά οποιασδήποτε πράξης ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας από τη Φορολογική Διοίκηση (πράξη ρητή ή σιωπηρή, που εκδίδεται ή συντελείται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.). Τα ως άνω προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύναται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής...»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την απόφ. 2816/2020 ΣτΕ, Β' Τμ. 7μ. ότι με την προσφυγή που οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι ασκούν κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου, στη διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση του οποίου είναι εντεταλμένοι, μπορούν να προβάλλονται αφενός μεν λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η συνδρομή των κατά νόμον προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους, αφετέρου δε λόγοι, αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου.

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

«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.

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).....

4. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε.2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣΤΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

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),.....

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).....

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).....

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.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

.....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 της 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.

...

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

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

9. Στην περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν έχουν πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Για την περίπτωση αυτή εκτιμώνται συνολικά και λαμβάνονται υπόψη στοιχεία, όπως: η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό, η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, η μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών, η μη διαχείριση των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράψει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις.

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

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, κοινοποιήθηκαν στην πρώτη προσφεύγουσα οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν σε βάρος της υπόχρεου εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα οι υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2018, και οι υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2019, οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν ελέγχου από το ΕΛ.ΚΕ. Η πρώτη προσφεύγουσα δεν κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 37 περ.θ' του Ν.4987/2022. Ωστόσο, σύμφωνα με τις από 16-04-2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ τουΕΛ.ΚΕ., επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, ο έλεγχος έκρινε ότι η πρώτη προσφεύγουσα είναι συνυπεύθυνη για τις προκύπτουσες από τον έλεγχο οφειλές, ως πρόσωπο που ασκούσε εν τοις πράγμασι την διαχείριση της εταιρίας για το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019. Επιπλέον, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxis, η πρώτη προσφεύγουσα έχει οριστεί από τη φορολογική αρχή ως συνυπόχρεη στα χρέη της ανωτέρω εταιρίας ύψους 1.121.132,27€ και 296.205,54€, όπως προέκυψαν από τις υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2019.

Επειδή, η δυνατότητα παράλληλης με το νομικό πρόσωπο άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής παρέχεται στα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Ν.4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η πρώτη προσφεύγουσα δεν έχει κριθεί ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο για το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και στο πρόσωπο

της δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη ως προς τις υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, δεν νομιμοποιείται ενεργητικώς να ασκήσει προσφυγή ατομικώς και «ιδίω λογαριασμό» κατά των εν λόγω προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, η κρινόμενη προσφυγή είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη, λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 του Ν.5104/2024 και στο άρθρο 64 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, αντίθετα, η πρώτη προσφεύγουσα παραδεκτά ασκεί την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά των υπ'αριθμ./16-04-2024 και/16-04-2024 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2019, καθώς έχει οριστεί συνυπόχρεο πρόσωπο, ως εν τοις πράγμασι ασκούσα την διαχείριση της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4987/2022.

Επειδή, στο άρθρο 50 Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4646/2019, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στηρίζεται στη σωρευτική ύπαρξη των τιθέμενων σε αυτό προϋποθέσεων που συνδέονται : α) με την ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων σε σχέση με τη διοίκηση του νομικού προσώπου, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο-διοικητή του, β) με συγκεκριμένα είδη φόρου και γ) με την ύπαρξη υπαιτιότητας του εκπροσώπου, η οποία τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητας αυτού ως εκπροσώπου της εταιρίας, δύναται όμως αυτός να ανατρέψει το μαχητό τεκμήριο αποδεικνύοντας την έλλειψή της. Επιπλέον, ρητά ορίζεται ότι, 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. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της ίδιας παραγράφου.

Επειδή, οι υπό κρίση οφειλές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ ύψους 1.121.132,27€ και 296.205,54€ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2019, για τις οποίες έχει οριστεί συνυπόχρεο πρόσωπο η πρώτη προσφεύγουσα, προέκυψαν από έλεγχο. Συνεπώς, για τις οφειλές που ανάγονται στη διάρκεια που κρίθηκε ότι ασκούσε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της εταιρίας, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη της, εκ μόνης δε της ιδιότητάς της τεκμαίρεται η υπαιτιότητά της.

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου τουΕΛ.ΚΕ., η πρώτη προσφεύγουσα ασκούσε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της εταιρίας το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019, όπως προέκυψε από τον έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ και ειδικότερα από τον έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρίας, στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και από τα όσα δήλωσαν οι διαχειριστές της εταιρίας, καθώς :

- Η πρώτη προσφεύγουσα είχε την αποκλειστική διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας, βάσει του υπ'αριθμ./12-02-2019 συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου,

σύμφωνα με το οποίο : «δύνανται να ανοίγει τραπεζικούς λογαριασμούς σε οποιαδήποτε τράπεζα και να διαχειρίζεται οποιονδήποτε τραπεζικό λογαριασμό κατά την ελεύθερη κρίση της, να ζητά πληροφορίες, να λαμβάνει γνώση των οικείων κωδικών *pin*, να ζητά την έκδοση/παραλαβή/ακύρωση καρτών, να ζητά και να παραλαμβάνει βεβαιώσεις τόκων, κινήσεων λογαριασμών και των υπολοίπων αυτών και χωρίς χρονικό περιορισμό να κινεί τον λογαριασμό, να ενεργεί καταθέσεις, αναλήψεις, μεταφορές χρημάτων, κλείσιμο λογαριασμού κλπ, να πραγματοποιεί/πληρώνει εμβάσματα στο εξωτερικό για οποιοδήποτε ποσό και χωρίς χρονικό περιορισμό, να δίνει τις σχετικές εντολές, να υπογράφει τα απαιτούμενα έγγραφα, να οπισθογραφεί και να εισπράττει επιταγές και δίγγραμμες ακόμα. Να προσκομίζει στην τράπεζα όλα τα απαιτούμενα προσωπικά δεδομένα τα οποία θα απαιτήσει η τράπεζα, να παραλάβει από την τράπεζα όλους τους απόρρητους προσωπικούς κωδικούς (*pin*) αναγνώρισης για τις κάρτες και το σύστημα *e banking* και να υπογράφει απόδειξη παραλαβής κωδικών πρόσβασης».

- Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας προέκυψε ότι η πρώτη προσφεύγουσα κατέθετε στους δύο λογαριασμούς όψεως της εταιρίας επιταγές που δεν είχαν οπισθογραφηθεί από την εταιρία και δεν αφορούσαν συναλλαγές της, καθώς χρησιμοποιούσε τους δύο λογαριασμούς για την ρευστοποίηση-ανακύκλωση χρηματικών ποσών από επιταγές που αφορούν συναλλαγές άλλων εταιριών του κυκλώματος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Η πρώτη προσφεύγουσα, όλο το έτος 2019, κατέθετε τραπεζικές επιταγές στους δύο λογαριασμούς όψεως της εταιρίας και ταυτόχρονα πραγματοποιούσε ανάληψη μετρητών ποσού ίσου με την ονομαστική αξία των επιταγών, με σκοπό να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές μεταξύ των εικονικών επιχειρήσεων του κυκλώματος. Περαιτέρω, όλες οι χρεώσεις των λογαριασμών όψεως αφορούν αναλήψεις μετρητών συνολικής αξίας άνω του 1.000.000€ και καμία κίνηση δεν αντιστοιχεί σε έμβασμα-μεταφορά μετρητών σε λογαριασμό τρίτου ή σε έκδοση τραπεζικής επιταγής.

- Η πρώτη προσφεύγουσα εισέπραττε επιταγές της εταιρίας στις τράπεζες και, το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 11-02-2019, χωρίς τη χρήση του ανωτέρω πληρεξουσίου, λειτουργώντας ως εν τοις πράγμασι διαχειριστής της εταιρίας.

- Η πρώτη προσφεύγουσα είχε την αποκλειστική λογιστική παρακολούθηση μόνο της εταιρίας και της εταιρίας που ήταν μοναδική πελάτης της πρώτης εταιρίας για το έτος 2019 και επίσης αποδείχθηκε ότι λειτουργούσε και αυτή ως ενδιάμεση εικονική, χωρίς πραγματική υπόσταση, επιχείρηση εμπορίας εικονικών φορολογικών στοιχείων, έλαβε δε από την το έτος 2019 δέκα τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.327.196,25€. Συνεπώς, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η πρώτη προσφεύγουσα δεν εκτελούσε απλά τραπεζικές εργασίες κατ'εντολή των διαχειριστών της εταιρίας, όπως επικαλείται, αλλά είχε ενεργό και ουσιαστικό ρόλο στη διαχείριση των τραπεζικών συναλλαγών της εταιρίας σε βαθμό που αντιστοιχεί σε διαχείριση των συναλλαγών της εταιρίας, για την οποία διαπιστώθηκε ότι δεν είχε πραγματική υπόσταση, αλλά λειτουργούσε ως ενδιάμεση επιχείρηση «πλυντήριο», λαμβάνοντας και εκδίδοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε αιτιολογημένα ότι η πρώτη προσφεύγουσα ασκούσε πραγματική διαχείριση στην εικονική επιχείρηση, ενώ η πρώτη προσφεύγουσα αμφισβητεί την κρίση της φορολογικής αρχής, χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο που να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου ή να αποδεικνύει την έλλειψη υπαιτιότητάς της, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της πρώτης προσφεύγουσας

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, ενώ οι αρχές που επικαλείται η πρώτη προσφεύγουσα ερείδονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Επειδή, όσον αφορά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, αυτή προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Συνεπώς, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004). Συνεπώς, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην

οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδώς ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η πρώτη προσφεύγουσα προβάλλει μόνο λόγους περί έλλειψης της αλληλέγγυας ευθύνης της με το νομικό πρόσωπο και κανέναν λόγο ως προς την νομιμότητα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, το αίτημά της να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι πράξεις που εκδόθηκαν σε βάρος της υπόχρεου εταιρίας απορρίπτεται ως αόριστο.

Αποφασίζουμε

Α) Την **απόρριψη** της από 19-06-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ, ήτοι:

α) ως **απαράδεκτης** κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ'αριθμ/16-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. και της υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης, για τον λόγο ότι δεν έχει κριθεί ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο για τις οφειλές που προκύπτουν από τις πράξεις αυτές και

β) την **απόρριψη** αυτής κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ. και της υπ'αριθμ./16-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., τόσο ως προς την απαλλαγή της από την αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές που προκύπτουν από τις πράξεις αυτές όσο και ως προς τη νομιμότητα έκδοσης αυτών σε βάρος του νομικού προσώπου, και

Β) Την **απόρριψη** της από 19-06-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, ως **απαράδεκτης**, λόγω άσκησης αυτής από πρόσωπο που δεν έχει δυνατότητα νόμιμης εκπροσώπησης της εταιρίας κατά τον χρόνο άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου : «.....», με ΑΦΜ

Υπ' αριθμ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	559.543,65€	1.680.675,92€	1.680.675,92€	1.121.132,27€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./16-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
---	---------------	---------------	----------------

ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019			
Σύνολο για καταβολή :	0,00€	296.205,54€	296.205,54€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.