



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/01/2025

Αριθμός απόφασης: 27

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στη θέση και του, κατοίκου υπό την ιδιότητά του ως διαχειριστή της ως άνω εταιρείας, κατά των κάτωθι πράξεων που αφορούν την ανωτέρω εταιρεία:

α) της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/03/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

- γ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/03/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- δ) της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- ε) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- στ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./.....ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία, και του, υπό την ιδιότητά του ως διαχειριστή της ως άνω εταιρείας, 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 με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **1.000,00€** (500x2 λόγω υποτροπής καθώς για την ίδια παράβαση έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας), επειδή δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας σε δύο διαδοχικές προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν. 4987/2022 (πλέον άρθρο 14 του Ν. 5104/2024 και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που ζητήθηκαν ως απαραίτητα για την διενέργεια του ελέγχου του φορολογικού έτους 2017, κατά παράβαση της περ. δ της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 η οποία επισύρει τις κυρώσεις της περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ως άνω νόμου, πλέον παρ. 2 του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/03/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 409.386,32€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 204.693,16€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **614.079,48€**.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/03/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 734.099,15€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 367.049,58€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **1.101.148,73€**.

Με την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **2.000,00€** (500x4 λόγω υποτροπής καθώς για την ίδια παράβαση έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καθώς και από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), επειδή δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας σε δύο διαδοχικές προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν. 4987/2022 (πλέον άρθρο 14 του Ν. 5104/2024 και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που ζητήθηκαν ως απαραίτητα για την διενέργεια του ελέγχου του φορολογικών ετών 2018-2019, κατά παράβαση της περ. δ της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 η οποία επισύρει τις κυρώσεις της περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ως άνω νόμου, πλέον παρ. 2 του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 2.373.940,26€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.186.970,13€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **3.560.910,39€**.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 159.038,70€, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.000,00€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 79.519,35€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **239.558,05€**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται:

- Στις απόΕκθέσεις Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και ΕΛΠ βάσει των διατάξεων των ΚΦΕ, ΚΦΔ, ΕΛΠ και των ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ 1036/2017, ΠΟΛ. 1067/2018, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής ελέγχου.
- Στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και ΕΛΠ βάσει των διατάξεων των ΚΦΕ, ΚΦΔ, ΕΛΠ και των ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ 1036/2017, ΠΟΛ. 1067/2018, φορολογικών ετών 2018-2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής ελέγχου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για την προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών στις 27/03/2017 και βρίσκεται υπό εκκαθάριση από 11/09/2019.

Από τον Προϊσταμένο του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) εκδόθηκαν για την προσφεύγουσα εταιρεία οι υπ' αριθμ.εντολές ελέγχου για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου, για τις περιόδους 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-30/11/2019.

Αντίγραφα των εν λόγω εντολών επιδόθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα και στα φυσικά πρόσωπα με την ιδιότητα του διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, ήτοι στουςκαι, μέσω συστημένης επιστολής και της εφαρμογής e-κοινοποίησης. Στην προσφεύγουσα επιχείρηση και στα ίδια ανωτέρω φυσικά πρόσωπα κοινοποιήθηκαν τουλάχιστον δύο προσκλήσεις προσκόμισης λογιστικών αρχείων αναφορικά με τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2018-2019 στις οποίες ουδέποτε υπήρξε ουδεμία ανταπόκριση εκ μέρους τους.

Περαιτέρω, στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων απεστάλη το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλουέγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής με συνημμένες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Σύμφωνα με τις διαβιβασθείσες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα έτη 2017-2018. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2017, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από την επιχείρηση με την επωνυμίαεκατόν δεκατρία (113) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.894.791,58€, καθώς και ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 26.490,24€, από την επιχείρηση με την επωνυμία, ήτοι, σύνολο καθαρής αξίας φορολογικών στοιχείων 1.921.281,82€, πλέον αναλογούντος ΦΠΑ συνολικού ύψους 461.107,71€. Τα ανωτέρω ληφθέντα 114 φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2017, η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε προς την επιχείρηση με την επωνυμίατριάντα πέντε (35) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 521.546,72€, πλέον αναλογούντος ΦΠΑ, συνολικού ύψους 124.195,09€.

Αντίστοιχες διαπιστώσεις προκύπτουν και για το φορολογικό έτος 2018. Ειδικότερα, κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2018, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από την επιχείρηση με την επωνυμίατριακόσια δεκαεπτά (317) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.918.655,37€, πλέον αναλογούντος ΦΠΑ συνολικού ύψους 1.626.384,07€. Τα ανωτέρω ληφθέντα 317 φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2018, η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε προς την επιχείρηση με την επωνυμία τρία (3) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία και προς την επιχείρηση με την επωνυμία δύο (2) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 96.238,79€, πλέον αναλογούντος ΦΠΑ, συνολικού ύψους 22.468,61€.

Από τα διαλαμβανόμενα στις διαβιβασθείσες εκθέσεις ελέγχου και την έρευνα των εντεταλμένων ελεγκτών δεν προκύπτει από καμία διαπίστωση πως, τόσο η προσφεύγουσα επιχείρηση, όσο και οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, είχαν τους απαραίτητους πόρους, όπως προσωπικό, εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα κτλ, για να εκτελέσουν τις συναλλαγές που καταχώρησαν στα βιβλία τους. Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων η ΥΕΔΔΕ Αττικής κατόπιν της έρευνας της προχώρησε στην απενεργοποίηση του ΑΦΜ της.

Δεδομένων των ανωτέρω, ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.5104/2024, 28 του Ν.4172/2013 και της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 και προσδιορίστηκαν διαφορές ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2017-2018-2019 καθώς και Πράξεις Επιβολής Προστίμου. Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των εσόδων και των φορολογητέων αποτελεσμάτων με κάθε διαθέσιμο στοιχείο του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 καθώς η προσφεύγουσα υπέπεσε συνδυαστικά σε παραβάσεις των περιπτώσεων β και γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ. Επιπροσθέτως, συντάχθηκαν μηνυτήριες αναφορές και ελήφθησαν μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου κατά τις διατάξεις του ΚΦΔ όπως ισχύουν.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία και του, ζητείται η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ομεταβίβασε 06/10/2017 το σύνολο των μεριδίων της ελεγχόμενης επιχείρησης και έκτοτε δεν τα επαναγόρασε και ουδεμία σχέση, έστω και έμμεση, έχει με αυτή. Ως εκ τούτου δεν τον βαρύνει η αλληλέγγυα ευθύνη του άρθρου 50 του ΚΦΔ. Πιο συγκεκριμένα, οισχυρίζεται ότι στις 06/10/2017 μεταβιβάστηκε έναντι αντιτίμου 5.000,00€ το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της επιχείρησης στον Στη συνέχεια, εν αγνοία του έγινε μεταβίβαση εκ νέου στις 21/01/2019 του συνόλου των εταιρικών μεριδίων της επιχείρησης έναντι αντιτίμου 5.000,00€ από τον, στον ίδιο, και εν αγνοία του ορίστηκε εκκαθαριστής της εταιρείας στις 11/09/2019, όταν αποφασίστηκε η λύση της και η θέση αυτής σε εκκαθάριση. Από της αποχωρήσεώς του ουδεμία σχέση, έστω και έμμεση, είχε πλέον με την εταιρεία, καθώς ουδέποτε τέλεσε διαχειριστική πράξη της επιχείρησης και τελούσε σε παντελή άγνοια σχετικά με την δραστηριότητά της, όντας τυπικά και μόνον νόμιμος εκπρόσωπός της. Ουδέποτε ήρθε σε επαφή με κάποιον από τους φερόμενους ως πελάτες της επιχείρησης και ο εκδότης του συνόλου των φορολογικών στοιχείων δεν είναι ίδιος, αλλά ο αληθής διαχειριστής της εταιρείας.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλονται συγκεκριμένοι ισχυρισμοί που να πλήττουν το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων που εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, εν τέλει κρίνονται μόνο οι ισχυρισμοί του προσγεύονταως προς την αλληλέγγυα ευθύνη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη περίοδο:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019:

«1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή

διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α., που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,

β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

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

3. Οι τελευταίοι κύριοι ή ψилоί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν, εκτός εάν αυτό αποκτήθηκε από επαχθή αιτία. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στη διαδικασία του άρθρου 63 εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.

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

5. Από τις ανωτέρω διατάξεις εξαιρούνται οι αρχηγοί των διπλωματικών αποστολών και των προξενικών αρχών για τα χρέη του διαπιστεύοντος ή αποστέλλοντος κράτους αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2173/ 30-10-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» αναφέρεται ότι:

«Α. Εισαγωγικά

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

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

(α) τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

(β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

(γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. [...]

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

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

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

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

4. [...]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),

7.2 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.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες.

14. Η φορολογική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη για τους σκοπούς του άρθρου 50 ΚΦΔ με τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή στις διατάξεις που ίσχυαν προ ΚΦΔ για οφειλές πριν τις 31-12-2013.

[...]

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

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

[...]

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

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

Ειδικότερα:

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

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ 1103/2004), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιριών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.

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.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του προϊσταμένου της υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

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

[...]

Ζ. 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. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020.».

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.1082/2021** με θέμα: «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 τελεσίδικη ή απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο.

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

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 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).

Άρθρο 3 - Έναρξη ισχύος

Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και καταλαμβάνει και περιπτώσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί αίτηση περί έλλειψης υπαιτιότητας που η εξέτασή της εκκρεμεί ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, εν προκειμένω, ύστερα από τις υπ' αριθ.εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019.

Επειδή, από το με αριθ. πρωτ.έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα έτη 2017-2018. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2017 έλαβε από την επιχείρηση με την επωνυμίαεκατόν δεκατρία (113) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.894.791,58€, καθώς και ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 26.490,24€, από την επιχείρηση με την επωνυμία, ήτοι, σύνολο καθαρής αξίας φορολογικών στοιχείων **1.921.281,82€, πλέον αναλογούντος ΦΠΑ συνολικού ύψους **461.107,71€**. Τα ανωτέρω ληφθέντα 114 φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2017, η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε προς την επιχείρηση με την επωνυμίατριάντα πέντε (35) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **521.546,72€**, πλέον αναλογούντος ΦΠΑ, συνολικού ύψους **124.195,09€**.**

Αντίστοιχα, κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2018, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από την επιχείρηση με την επωνυμίατριακόσια δεκαεπτά (317) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **6.918.655,37€**, πλέον αναλογούντος ΦΠΑ συνολικού ύψους **1.626.384,07€**. Τα ανωτέρω ληφθέντα 317 φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2018, η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε προς την επιχείρηση με την επωνυμία τρία (3) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία και προς την επιχείρηση με την επωνυμία δύο (2)

εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **96.238,79€**, πλέον αναλογούντος ΦΠΑ, συνολικού ύψους **22.468,61€**.

Επειδή, τόσο η ελεγχόμενη οντότητα, όσο και οι διαχειριστές,με ΑΦΜκαι, **δεν ανταποκρίθηκαν στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων** (βιβλίων και στοιχείων), η εταιρεία υπέπεσε σε παράβαση της περ. γ' του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Περαιτέρω, με την μη προσκόμιση των σχετικών αρχείων στον έλεγχο, το πόρισμα της σχετικής έκθεσης ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής ως προς την έκδοση, την λήψη και την καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα επιχείρηση, ελήφθη ως δεδομένο, γεγονός που συνεπάγεται και στοιχειοθέτηση της επιπρόσθετης παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2017

	2017
Καθαρά Κέρδη/Ζημιές Ισολογισμού	-509.604,87€
(+) Προσωρινές Διαφορές ΛΦ-ΦΒ	0,00€
(-) Προσωρινές Διαφορές ΛΦ-ΦΒ	0,00 €
(+) Αναμορφώσεις Αρχικής Δήλωσης Φ.Ε.	0,00 €
(+) Αναμορφώσεις Τροποποιητικής Δήλωσης Φ.Ε. Ν.4512/2018	0,00 €
Σύνολο καθαρών κερδών δηλώσεων	-509.604,87€
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	0,00 €
Σύνολο φορολογητέων καθαρών κερδών βάσει δήλωσης	-509.604,87€
(+) Διαφορές Ελέγχου (Άρθρο 28 Κ.Φ.Ε.)	1.921.281,82€
Σύνολο καθαρών κερδών βάσει ελέγχου	1.411.676,95€

Φορολογικά έτη 2018-2019

	2018	2019
Καθαρά Κέρδη/Ζημιές Ισολογισμού	-650.437,77€	-93.068,30€
(+) Προσωρινές Διαφορές ΛΒ-ΦΒ	0,00 €	0,00 €

(-) Προσωρινές Διαφορές ΛΒ-ΦΒ	0,00 €	0,00 €
(+) Αναμορφώσεις Αρχικής Δήλωσης ΦΕ.	0,00 €	0,00 €
(+) Αναμορφώσεις Τροποποιητικής Δήλωσης Φ.Ε. Ν.4512/2018	0,00 €	0,00 €
Σύνολο καθαρών κερδών δηλώσεων	-650.437,77 €	-93.068,30 €
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	0,00 €	0,00 €
Σύνολο φορολογητέων καθαρών κερδών βάσει δήλωσης	-650.437,77 €	-93.068,30 €
(+) Διαφορές Ελέγχου	8.836.438,67 €	755.729,54€
Σύνολο καθαρών κερδών βάσει ελέγχου	8.186.000,90 €	662.661,24 €

Στις ανωτέρω διαπιστώσεις του με αριθ. πρωτ.εγγράφου της ΥΕΔΔΕ Αττικής προστέθηκαν στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου συνολικό ποσό 1.917.783,30€ για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 και 124.080,00€ για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019 ως παραβάσεις των διατάξεων των περιπτώσεων β' και ιγ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι ομε ΑΦΜμεταβίβασε 06/10/2017 το σύνολο των μεριδίων της επιχείρησης με την επωνυμία και έκτοτε δεν τα επαναγόρασε και ουδεμία σχέση, έστω και έμμεση, έχει με αυτή. Ως εκ τούτου δεν τον βαρύνει η αλληλέγγυα ευθύνη του άρθρου 50 του ΚΦΔ.

Επειδή, ομε ΑΦΜ, σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος TAXISnet κατείχε την ιδιότητα του διαχειριστή στην εταιρία με την επωνυμία για τα παρακάτω διαστήματα:

ΑΦΜ Σχετ.	Επώνυμο/Επωνυμία	Είδ. Σχέσης	Ημ. Έναρξης	Ημ. Διακοπής
.....		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	27/03/2017	06/10/2017
.....		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	06/10/2017	02/01/2019
.....		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	02/01/2019	

Επειδή, με την με αριθμό πρωτ.**ανακοίνωση του Γ.Ε.ΜΗ.** προκύπτει ότι:
«Τηνκαταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης, το απόπρακτικό της συνέλευσης των εταίρων, της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία και αριθμό ΓΕΜΗ, με το οποίο οι εταίροι αποφάσισαν την λύση της εταιρίας και τη θέση αυτής σε εκκαθάριση.

Εκκαθαριστής της εταιρείας ορίζεται ο:

1. με ΑΦΜ, ΑΔΤ που κατοικεί ΑΘΗΝΑ.»

Επειδή, στονμε ΑΦΜκοινοποιήθηκαν όλες οι πράξεις κατά των οποίων στρέφεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Ειδικότερα στιςτου κοινοποιήθηκαν οι με αριθμόκαιπράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Όσων αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, στον προσφεύγοντα έχει καταλογιστεί αλληλέγγυα ευθύνη.

Επειδή, με την με αριθ. **E.2173/ 30-10-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (υπ' αριθ. 41 παράδειγμα), διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο εταιρείας δεν προσκομίζονται τα τηρούμενα φορολογικά στοιχεία και βιβλία και καταλογίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση σε βάρος εταιρείας φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό, **αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου είναι το πρόσωπο που είχε την υποχρέωση να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία-στοιχεία της εταιρείας.**

Στην προκειμένη περίπτωση, την υποχρέωση της προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της ως άνω εταιρείας είχε ο προσφεύγωνμε ΑΦΜ, καθώς όπως προκύπτει από την ως άνω με αριθμό πρωτ.ανακοίνωση του Γ.Ε.ΜΗ. η προσφεύγουσα είναι υπό εκκαθάριση απόκαι εκκαθαριστής της εταιρείας έχει οριστεί ο προσφεύγωνμε ΑΦΜ Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του συστήματος TAXISnet, οκατέχει την ιδιότητα του διαχειριστή της ως άνω εταιρείας από 02/01/2019. Συνεπώς, ορθώς έχει καταλογιστεί στον προσφεύγοντα αλληλέγγυα ευθύνη εισοδήματος (αριθ. πράξεωνκαι), και ΦΠΑ (αριθ. πράξης).

Επιπρόσθετα και συμπληρωματικά με τα ανωτέρω, βάσει του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ο προσφεύγωνμε ΑΦΜέχει αλληλέγγυα ευθύνη για τις **οφειλές ΦΠΑ**, όπως αυτές που προκύπτουν από την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη πράξη. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι δεν τον βαρύνει αλληλέγγυα ευθύνη απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ως προς τις με αριθ.καιπροσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 54 ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2024, περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων και πληροφοριών, δεν προκύπτει αλληλέγγυα ευθύνη σε βάρος του προσφεύγοντος διότι σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της περ.7.6 της παρ.7 του μέρους Β της εγκυκλίου E.2173/2020, τα αυτοτελή πρόστιμα του άρθρου 54 (ήδη άρθρο 53 του Ν. 5104/2024) εξαιρούνται από τις οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς τις με αριθ.καιπροσβαλλόμενες Πράξεις γίνεται δεκτός.

Επειδή, επιπλέον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων,ισχυρίζεται ότι στις 06/10/2017 μεταβιβάστηκε έναντι αντιτίμου 5.000,00€ το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της επιχείρησης στον και στη συνέχεια, εν αγνοία του έγινε μεταβίβαση εκ νέου στις 21/01/2019 του συνόλου των εταιρικών μεριδίων της επιχείρησης έναντι αντιτίμου 5.000,00€ από τον στον ίδιο. Αναφέρει ότι εν αγνοία του ορίστηκε εκκαθαριστής της εταιρείας στις 11/09/2019, όταν αποφασίστηκε η λύση της και η θέση αυτής σε εκκαθάριση και ότι ουδεμία σχέση έχει με την εταιρεία όντας τυπικά και μόνον νόμιμος εκπρόσωπός της, ισχυριζόμενος ότι ο εκδότης των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ο πραγματικός διαχειριστής της εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει βάσει του άρθρου 40 παρ. 2 του Ν. 3220/2004, ορίζεται ότι :

«3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά

οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη»

και σύμφωνα με την υπ' αριθ. **1091/29-04-2013 Π.Ο.Λ.** ορίζεται ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την αριθ. **525/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ** αναγράφονται τα εξής:

«...ο νομοθέτης της εν λόγω διάταξης θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου μόνο στις περιπτώσεις, που συνεπεία της τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής, υπεξαγωγής εγγράφων, απάτης, πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από (εικονικά φερόμενο) φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά τη θέληση του κατ' άλλο τρόπο και όχι στις περιπτώσεις που, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης εργασιών και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, τα παρέδωσε στη συνέχεια οικειοθελώς για ελεύθερη χρήση σε τρίτο πρόσωπο ή εν γνώσει του χρησιμοποιήθηκαν αυτά από τρίτο πρόσωπο. Διότι, στις περιπτώσεις αυτές, έχει συμμετοχή στις εικονικές συναλλαγές και διατηρεί στο ακέραιο, έναντι της φορολογικής αρχής, την ευθύνη για τις παραβάσεις σχετικά με την εικονικότητα των στοιχείων, υποκείμενος στις κυρώσεις που προβλέπονται για τις σχετικές παραβάσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Και αυτό ανεξάρτητα από την ευθύνη του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης», και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι αβάσιμοι.

Επειδή, η ευθύνη για την διερεύνηση των αδικημάτων της απάτης, της πλαστογραφίας καθώς και της εξαπάτησης των Διοικητικών Αρχών (της Φορολογικής Αρχής) εναπόκειται αποκλειστικά στην Εισαγγελική και Δικαστική Αρχή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ και του, ως προς τη μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπό του και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. **1.000,00€**

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

Β) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/03/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			1.411.676,95	1.411.676,95
ή ζημιά		509.604,87		509.604,87
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			409.386,32
	Χρεωστικό ποσό		409.386,32	
Τέλος επιτηδεύματος		750,00	750,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης			204.693,16	204.693,16
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		750,00	614.829,48	614.079,48

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΝΑΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

Γ) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/03/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.941.462,16	3.075.593,72	134.131,56
Αξία φορολογητέων εισροών	2.937.780,49		2.937.780,49
Φόρος εκροών	704.974,79	737.166,36	32.191,57
Υπόλοιπο φόρου εισροών	707.646,76	3.067,21	704.579,55
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.671,97		2.671,97
Χρεωστικό υπόλοιπο		734.099,15	734.099,15
Πρόστ. φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ		367.049,58	367.049,58
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.101.148,73	1.101.148,73
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.671,97		2.671,97

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΝΑΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

Δ) Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. **2.000,00€**

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

Ε) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			8.186.000,90	8.186.000,90
ή ζημιά		650.437,77		650.437,77
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			2.373.940,26
	Χρεωστικό ποσό		2.373.940,26	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης			1.186.970,13	1.186.970,13
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.000,00	3.561.910,39	3.560.910,39

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΝΑΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

ΣΤ) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			662.661,24	662.661,24
ή ζημιά				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			159.038,70
	Χρεωστικό ποσό		159.038,70	
Τέλος επιτηδεύματος			1.000,00	1.000,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης			79.519,35	79.519,35
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή			239.558,05	239.558,05

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΝΑΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.