



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 20/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2717

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (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 Α.Α.Δ.Ε. (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **23-07-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, με την ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, για το χρονικό διάστημα 01/01-31/12/2013, κατά της με αριθμό/18-06-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και της αριθμ. /18-06-2024 πράξης επιβολής προστίμου έτους 2013, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **23-07-2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**, με την ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα(κοιν. προσβ. πράξεων 26-06-2024), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/18-06-2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του, μειώθηκε η ζημία της τρέχουσας φορολογικής περιόδου από 2.662,53€ βάσει δήλωσης σε 2.343,93€, ήτοι διαφορά 318,60€.

Με την με αριθμό/18-06-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας πρόστιμο ίσο με **127,44 €**, λόγω ζήτησης, λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της από τονμε **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας 318,60€ χωρίς ΦΠΑ (ΑΡΘΡΟ 39^Α ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΝΑΙ Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 & 6§1, 9, 10 & 11 και του άρθρου 10 παρ.8 του Ν.4093/2012. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015 και τις ποινικές κυρώσεις με το άρθρο 79 παρ.4, 80 & 81 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ). (318,60€*40%=127,44€).

Δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του, που εκδόθηκε σε συνέχεια και σε αντικατάσταση της με αριθμόεντολής μερικού ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., λόγω μεταβίβασης αρμοδιότητας βάσει της με αριθμό διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2013 έως 31-12-2013.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της με τη συνημμένη σε αυτό με ημερομηνία θεώρησης 20-10-2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/2012 και Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013 της, για την ατομική επιχείρηση τουμε ΑΦΜ, σύμφωνα με το οποίο, το προσφεύγων νομικό πρόσωπο έλαβε και καταχώρησε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή, από την ατομική επιχείρηση του, καθαρής αξίας 318,60 €.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο του προέκυψε ότι, η εταιρεία με την τότε επωνυμία με ΑΦΜ, κατά την διαχειριστική περίοδο από 01-01-2013 έως 31-12-2013 έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση τουμε ΑΦΜ, καθαρής αξίας 318,60€, χωρίς Φ.Π.Α. για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε την 23-05-2024, στον προσφεύγοντα, ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, το αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και προστίμου και ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμό υπόμνημα, οι απόψεις του οποίου δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως νόμιμος εκπρόσωπος κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2013 έως 31-12-2013 της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1.Λήψη νομοτύπως εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου που αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσα συναλλαγή, εκδοθέν από φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο μετά του νομίμως εκδοθέντος ζυγολογίου– αδυναμία στοιχειοθέτησης παράβασης λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της.

2.Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- αοριστία/ανεπάρκεια αιτιολογίας -αναιτιολόγητο καταλογισμού

3.Παράβαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης & παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

4.Παραγραφή δικαιώματος δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων/ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων που καταφάσκουν απόκρυψη φορολογητέας ύλης/ επίκληση συμπληρωματικών στοιχείων που υφίστανται εντός πενταετίας /εφαρμογή νεότερου νομοθετήματος.

5.Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας –υπέρβαση διάρκειας ελέγχου –παράνομο εντολής & διενέργειας ελέγχου /παράβαση νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 49 του ΚΦΔ : «4. Πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας

σύμφωνα με το παρόν άρθρο, δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2128/2020 με θέμα «Άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα ορίζεται ότι: « 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 εκδοθείσης 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 δύνανται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Δ.Φ. 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 δύνανται 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, όπως είναι κατεξοχήν οι λόγοι περί παραγραφής των σχετικών φορολογικών αξιώσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων, ως διαχειριστής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, για το χρονικό διάστημα 01/01-31/12/2013, κατέστη συνυπεύθυνος από την φορολογική αρχή ως προς τα επίδικα χρέη, αρχικώς έχει προς τούτο έννομο συμφέρον για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 115 του ν 2238/1994**(περί ευθύνης), όπως ίσχυε στο έτος 2013, οριζόταν «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους....»

Επειδή, στο άρθρο 101 του ως άνω νόμου 2238/1994 οριζόταν: «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις

κερδοσκοπικού χαρακτήρα., γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους. δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες».

Επειδή, στο άρθρο 55 ΚΦΠΑ, όπως ίσχυε για τις επίδικες χρήσεις, οριζόταν, «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α)...., β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου, γ)...»

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.4174/13, όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρ. 34 του ν.4646/19 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 50.Αλληλέγγυα ευθύνη

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

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

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

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α΄ και γ΄ κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α΄ και γ΄ κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1

πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

Επειδή σύμφωνα με την **παρ.29 άρθρου 66** του αυτού νόμου, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με ισχύ αναδρομικά από την έναρξη ισχύος του με το άρθρο 31 παρ.2 Ν.4701/2020, ΦΕΚ Α 128 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 39 Ν.4797/2021, ΦΕΚ Α` 66/23.04.2021 ορίζεται :

«29.Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α` 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α` 238), της περ. β` του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α` 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών μέχρι τις 30 Ιουνίου 2021. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ.. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. δεν επιστρέφονται.».

Επειδή, στην **Ε 2173/30-10-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει” ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 του ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019 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....

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...

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....»

Επειδή, στο άρθρο 49 του ΚΦΔ, θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στηρίζεται πλέον στην σωρευτική ύπαρξη των τιθέμενων σε αυτό προϋποθέσεων που συνδέονται, αφενός 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, ειδικότερα δε στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με την πράξη διορισμού του καθκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου και αφετέρου με συγκεκριμένα οριζόμενα σε αυτήν είδη φόρου και στην 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.

Επειδή, η λύση της εταιρείας και η θέση της υπό εκκαθάριση δε σημαίνει και την εξαφάνισή της από τη νομική και συναλλακτική ζωή. Μια εμπορική εταιρεία μπορεί να λυθεί και να τεθεί σε διαδικασία εκκαθάρισης. Κατά τη νομολογία και φυσικά το νόμο, αυτό δε σημαίνει ότι εξαφανίζεται από τη νομική και οικονομική ζωή και α) σταματάει αυτομάτως να συναλλάσσεται ή β) αυτομάτως διαγράφεται από το ΓΕΜΗ. Μάλιστα υπό προϋποθέσεις η εταιρεία μπορεί και να αναβιώσει και να επανέλθει στο αρχικό της παραγωγικό στάδιο.

Επειδή, η εταιρεία μετά την λύση της εκπροσωπείται από τους εκκαθαριστές, οι οποίοι είναι οι ίδιοι οι εταίροι, αν δεν διορίστηκαν εκκαθαριστές με συμφωνία των εταίρων ή από το δικαστήριο. Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί να αποκλεισθεί με ρήτρα του καταστατικού ή με απόφαση των εταίρων, αλλά ακολουθεί υποχρεωτικώς και αυτοδικαίως τη λύση της εταιρείας. Ακόμη και μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης, αν διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρείας, επαναλαμβάνονται και πάλι οι εργασίες της εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της λυθείσας εταιρείας από τους εκκαθαριστές. Στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν είναι υποχρεωτικό, ούτε προκύπτει ακυρότητα, αν δεν τεθεί μετά την επωνυμία της εταιρείας η μνεία ότι τελεί υπό εκκαθάριση ή τα ονόματα των εκκαθαριστών (ΑΠ 216/2012 ΧρίΔ

2012.450, ΑΠ 186/2011 ΕΕμπΔ 2012.869, ΑΠ 96/2005, ΑΠ 1427/2000, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1466/1996 ΕΕΝ 1998.361, Εφ.Λαρ. 140/2017, Εφ.Πειρ. 273/2013, Εφ.Αθ. 4131/2009, Εφ.Πατρ. 731/2008, Εφ.θεσ.(Μον) 1929/2013, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

Επειδή, η επιχείρηση, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, έκανε έναρξη εργασιών την 24/11/2010 και διακοπή την 19-06-2019. Διαχειριστής αυτής από την έναρξή την 24/11/2010 έως και την 18/11/2015 ήταν ο προσφεύγων Κατόπιν τη διαχείριση και την εκκαθάριση ανέλαβε ο, για το χρονικό διάστημα 18/11/2015-19/06/2019, ο οποίος σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις είναι και ο τελευταίος πριν τη λύση, νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας. Συνεπώς, η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή δεν φέρει στο σώμα της την αναφορά της νόμιμης εκπροσώπησης της και δεν υπογράφεται από τον τελευταίο νόμιμο διαχειριστή της και μετέπειτα εκκαθαριστή της , ως εκ τούτου αν εκληφθεί ότι η εξεταζόμενη ενδικοφανής προσφυγή ασκείται από τον προσφεύγοντα για λογαριασμό του νομικού προσώπου, αυτή απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Επειδή, περαιτέρω, 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 49 ν.5104/24 (πρώην αρθ.50ν.4987/22).

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, αν εκληφθεί ότι η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται από τον προσφεύγοντα ατομικά, βάσει των διατάξεων του άρθρ. 49 παρ.4 του ΚΦΔ, αφενός για το πρόστιμο ΚΒΣ, δεν συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη, διότι αφορά οφειλή της ως άνω εταιρίας η οποία δεν κατονομάζεται πλέον

στην παράγραφο 1 του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 ν.4646/2019 και αφετέρου από την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν προέκυψε φόρος για καταβολή (μείωση ζημίας) και ως εκ τούτου δεν προκύπτει για τον προσφεύγοντα η ύπαρξη αλληλέγγυας ευθύνης, ώστε να δύναται να προσβάλει ατομικά τις πράξεις που εκδόθηκαν κατά του νομικού προσώπου. Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23-07-2024** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ** ως **απαράδεκτης**, λόγω:

α) άσκησης αυτής από πρόσωπο που δεν έχει δυνατότητα νόμιμης εκπροσώπησης της εταιρίας κατά τον χρόνο άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής και

β) μη στοιχειοθέτησης αλληλέγγυας ευθύνης ως προς το πρόσωπό του, ώστε να μπορεί να προσβάλλει τις παραπάνω πράξεις ατομικά.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.