



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1272

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

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

4. Τη με ημερομηνία **08/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων που αφορούν την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

α) με αριθμό/09-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013-31/12/2013**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) με αριθμό/09-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους **2014**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) με αριθμό/09-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013-31/12/2013**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

δ) με αριθμό/09-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων αιτείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/09-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. [ως άρθρου 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)], διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 616.567,26€, πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 739.880,71€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 1.356.447,97€.

Με τη με αριθμό/09-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος [ως άρθρου 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)], οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 156.822,54€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 78.411,27€, πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 1.600,00€, ήτοι σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή 236.833,81€.

Με τη με αριθμό/09-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, πρόστιμο ίσο με 610.058,15€, καθώς ως λήπτης δεν απέδωσε φόρο με βάση χίλια οκτακόσια σαράντα δύο (1.842) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικού ποσού ΦΠΑ 605.739,53€ και ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση χίλια επτακόσια σαράντα δύο (1.742) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικού ποσού ΦΠΑ 614.376,78€, που επισύρει τις διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 και του άρθρου 79 του ν.4472/2017. ($1.220.116,31€ \times 50\% = 610.058,15€$)

Με τη με αριθμό/09-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, πρόστιμο ίσο με 100,00€, καθώς δεν υπέβαλε Εκκαθαριστική Δήλωση ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν.2859/2000. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις όπως προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του

N.2523/1997, και τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 72 παρ.19 και του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' και παρ.2 περ. α' του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 09/12/2024 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/1997 & άρθρου 79 ν.4472/2017 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σε εκτέλεση της με αριθμό/28-11-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, για την εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ή άλλως την τροποποίησή τους και την αναγνώριση της απουσίας αλληλέγγυας ευθύνης του για την καταβολή των καταλογισθέντων ποσών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Από τις 7 Μαρτίου 2012 που η ελεγχόμενη εταιρία συστήθηκε έως την 2 Απριλίου 2013, ήταν εκπρόσωπος κάποιου υποκαταστήματος αυτής, δηλαδή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε εμπορικά και συναλλακτικά, ουδέποτε θεώρησε βιβλία και στοιχεία και ως εκ τούτου ήταν μια εταιρεία που δεν μπορούσε να ασκήσει επιτηδεύμα με κανένα τρόπο.

2. Με την παραπάνω εταιρεία στις 2 Απριλίου 2013 έπαυσε να έχει οποιαδήποτε σχέση, η οποία μάλιστα, εν συνεχεία, άλλαξε νόμιμο εκπρόσωπο και διαχειριστή, επωνυμία σε «.....» διεύθυνση-έδρα και τέλος άλλαξε σκοπό και αντικείμενο εργασίας.

3. Όλα τα παραπάνω αναγράφονται αναλυτικά στο με αριθμό/3-4-2013 φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, αλλά και στο επίσημο έγγραφο ανακοίνωσης του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίουμε 2-3-2013 Αρ. Πρωτοκόλλου

4. Το αξιοσημείωτο είναι ότι το χρόνο κατά τον οποίον ήταν εκπρόσωπος στην Ελλάδα της ελεγχόμενης και μάλιστα με άλλη επωνυμία, αυτή δεν είχε προχωρήσει σε δήλωση έναρξης κανενός επιτηδεύματος στην ημεδαπή, ούτε, φυσικά, είχε δηλώσει κανένα ΚΑΔ για να μπορεί να εκδίδει παραστατικά.

5. Ουδέποτε ήταν εκπρόσωπος ή αξιωματούχος οιασδήποτε άλλης εταιρείας, εμπορικής ή αστικής.

6. Όλες οι φορολογικά καταλογιστέες πράξεις των οργάνων της παραπάνω εταιρίας, όπως περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου, αφορούν σε χρόνους μετά τις 7-3-2013 και - οπωσδήποτε- σε πράξεις που έχουν τελεσθεί από άλλα πρόσωπα που είχαν οργανική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ως προς τη μη αλληλέγγυα ευθύνη του προσκομίζει τα κάτωθι:

(α) τη με αριθμό πρωτοκόλλου/7-3-2012 ανακοίνωση του ΓΕΜΗ.

(β) τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2-4-2013 ανακοίνωση του ΓΕΜΗ.

(γ) το με αριθμό/3-4-2013 φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ανωτέρω πράξεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκαν σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, δυνάμει της με αριθμ./28-11-2023 σχετικής εντολής.

Απία του ελέγχου αποτέλεσε: α) το υπ' αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΜΠ ΕΞ2023/09.10.2023 διαβιβαστικό έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής με συνημμένη την από

02.10.2023 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), β) το υπ. αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΑΤΤ. ΕΞ2023/04.10.2023 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής και γ) το υπ. αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΑΤΤ. ΕΞ2023/04.10.2023 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Ειδικότερα από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην ανωτέρω επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι:

- Τη χρήση 01/01/2013 – 31/12/2013, η επιχείρηση με ΑΦΜ::
- i) έλαβε χίλια οχτακόσια σαράντα δύο (1.842) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.633.601,06€ πλέον ΦΠΑ 605.739,53, ήτοι συνολικής αξίας 3.239.340,59€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους από την οντότητα όπως συγκεντρωτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρθ.1§1, 6§§1,2,14 & 15 και 10§6&8 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθ. 19§4 του ν.2523/97-αρθ.66 παρ.5 Ν.4174/2013.

Α. ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ/ΠΙΝΑΚΑΣ1/(ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ)						
ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ ΠΕΛΑΤΗ
ΠΩΛΗΣΗ	1839	2.630.091,96	604.932,44	3.235.024,40	.....	.....
ΑΚΥΡΩΣΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	3	3.509,10	807,09	4.316,19	.....	.....
ΣΥΝΟΛΑ	1842	2.633.601,06	605.739,53	3.239.340,59		

- ii) εξέδωσε χίλια επτακόσια σαράντα δύο (1.742) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.680.727,27€ πλέον ΦΠΑ 614.376,78, ήτοι συνολικής αξίας 3.295.104,05€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους προς τις οντότητες του κατωτέρω πίνακα, όπως συγκεντρωτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρθ.1§1, 6§§1,2,14 & 15 και 10§6&8 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του αρθ. 19§4 του ν.2523/97-αρθ.66 παρ.5 Ν.4174/2013.

Β. ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ/ΠΙΝΑΚΑΣ 2/(ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ)						
ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΦΜ ΠΕΛΑΤΗ
ΠΩΛΗΣΗ		2.526.740,49	580.055,25	3.106.795,74	.....	.....
ΑΚΥΡΩΣΗ ΠΩΛΗΣΗΣ- Π.ΤΙΜ		4.763,00	0,00	4.763,00	.....	.....
ΠΩΛΗΣΗ		88.277,90		108.581,87	.....	

			20.303,97			.....
ΠΩΛΗΣΗ	.....	60.270,88	13.862,31	74.133,19	.....	.....8
ΣΥΝΟΛΑ	.....	2.680.052,27	614.221,53	3.294.273,80		
Β1. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΕΛΑΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ						
ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΦΜ ΠΕΛΑΤΗ
ΠΩΛΗΣΗ	...	675,00	155,25	830,25	.....	.....
ΣΥΝΟΛΑ	.....	2.680.727.27	614.376,78	3.295.104.05		

Το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αξιοποιώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου και της από 02.10.2023 έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αποδέχτηκε το πόρισμα αυτής, δεδομένης τόσο της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν την εν λόγω χρήση, αν και αυτά ζητήθηκαν με δύο (2) τουλάχιστον προσκλήσεις που κοινοποιήθηκαν νόμιμα τόσο στην ελεγχόμενη επιχείρηση όσο και στον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής (.....) όσο και της μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 01/01/2013-31/12/2013 καθώς και εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για την ίδια φορολογική περίοδο.

Ως εκ τούτου, δεδομένων των ανωτέρω κατέστησαν αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, για τη διαπίστωση του ύψους των εσόδων της, του ύψους και του είδους των εξόδων της, της διασταύρωσης συναλλαγών και κατά συνέπεια του ύψους των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προσδιορίσει τα οικονομικά αποτελέσματα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30§2γ (προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων) και 32 (αντικειμενικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος) του Ν.2238/94.

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος προέβη σε εκ νέου εκκαθάριση του Φ.Π.Α., προσθέτοντας 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, μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση καμία δαπάνη, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32§1β του ν. 2859/00.

Ακολούθως, η ως άνω φορολογική αρχή συνέταξε το με αριθμό **225/2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33§1 του Ν.5104/2024, το οποίο κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην ελεγχόμενη επιχείρηση και στο νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, με ΑΦΜ στις 01-10-2024, μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, η ελεγχόμενη, δεν ανταποκρίθηκε εντός του οριζόμενου χρονικού διαστήματος των είκοσι (20) ημερών, ούτε μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της σχετικής έκθεσης με αποτέλεσμα να εκδοθούν οι αντίστοιχες σχετικές πράξεις, οι οποίες

κοινοποιήθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής e-κοινοποίηση στις 10/12/2024, στην ελεγχόμενη επιχείρηση, στον και στον προσφεύγοντα, ως διαχειριστές της ελεγχόμενης οντότητας.

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 άσκησης όλων των έναντι της φορολογικής διοίκησης διαδικαστικών 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 άσκησης 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 01/01-02/04/2013, 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, οι διατάξεις του **N.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 βαρραίνει 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 βαρραίνει 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 βαρραίνουν 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. 2173/2020 επισημαίνεται 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. Σο 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:

[...]

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 εταιρειών. 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.

[...]

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 (.....). Στο χρόνο του ελέγχου 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, στην προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....».

➤ Πρόκειται για υποκατάστημα αλλοδαπής που λειτουργεί με βάση τις διατάξεις του Ν.3190/1955 και ημερομηνία Σύστασης ή έναρξης: **07/03/2012**. Καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης, η με αριθμό/15-2-2012 Απόφαση της Αντιπεριφερειάρχου Π.Ε. Ανατολικής Αττικής, με την οποία εγκρίθηκε η εγκατάσταση στην Ελλάδα υποκαταστήματος Αλλοδαπής Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....», το οποίο έλαβε αριθμό Γ.Ε.ΜΗ. με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν. 3190/1955, όπως ισχύει. (ΦΕΚ/09.03.2012 Τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ). Κατά τη σύσταση της δεν ορίζεται διάρκεια της εταιρείας.

Από το έγγραφο σύστασης (ΦΕΚ/09-03-2012) σκοπός της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι οι επενδυτικές δραστηριότητες.

Αντικείμενο εργασιών της εταιρείας είναι το, ΜΕ ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑ Η' ΜΕΣΩ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ (ΚΑΔ.47913000), όπως εμφανίζεται στο ηλεκτρονικό Μητρώο του taxis και elenxis. Κύρια Δραστηριότητα το ΜΕ ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑ Η' ΜΕΣΩ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ (ΚΑΔ. 47913000) και Λοιπές Δραστηριότητες το ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ (ΚΑΔ. 46521000)-ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΓΡΑΦΕΙΩΝ (ΚΑΔ. 46661000)-ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗ Η' ΜΕΣΙΤΗ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟΥ ΑΞΙΩΝ (ΚΑΔ.66121107)

Νόμιμος εκπρόσωπος, πληρεξούσιος και αντίκλητος για τις εργασίες του υποκαταστήματος στην Ελλάδα διορίστηκε κατά την σύσταση, με βάση το υπ. αριθμ./7-12-2011 πληρεξούσιο της Συμβολαιογράφου, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή,, ελεύθερος επαγγελματίας.(ΦΕΚ ΑΕΕΠΕ/9-3-2012).

➤ Την **02-04-2013** καταχωρίστηκαν στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης, το από 24.01.2013 πρακτικό Απόφασης της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» καθώς και το/21-2-2013 πληρεξούσιο της συμβολαιογράφου, από τα οποία προκύπτουν τα εξής:

1. Ο Διορισμός ως νομίμου εκπροσώπου και αντικλήτου του Υποκαταστήματος Αλλοδαπής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» και αριθμό ΓΕΜΗ του (.....) του, με ΑΦΜ

2. Ο ορισμός ως πληρεξουσίου του ανωτέρω νομίμου εκπροσώπου του έμπορο, κάτοικο Αθηνών οδός με ΑΦΜ

3. Η αλλαγή της επωνυμίας του ανωτέρω υποκαταστήματος ως εξής: «.....» και

4. Η αλλαγή του σκοπού του ανωτέρω υποκαταστήματος ως εξής «Επενδύσεις, Εισαγωγές, Εξαγωγές».

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 εταιρείας, 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, σύμφωνα με την από **02.10.2023** έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (σελ. 10), αναφέρεται ρητώς ότι: **«με βάση τα κατασχεθέντα στοιχεία και τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. όλες οι φερόμενες συναλλαγές εκκινούν από την 1/5/2013 και εντεύθεν.»**.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2013-02/04/2013, για το οποίο ο προσφεύγων διετέλεσε νόμιμος εκπρόσωπος για τις εργασίες του υποκαταστήματος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στην Ελλάδα, δεν έχουν ληφθεί ούτε εκδοθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν σε οφειλές που δημιουργήθηκαν μετά τις **02/04/2013**, ήτοι, χρονικό διάστημα κατά το οποίο δεν είχε την ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου. Συνεπώς, εφόσον δε φέρει μία από τις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 ιδιότητες, δε θεμελιώνεται η αλληλέγγυα ευθύνη του.

Επίσης, από κανένα στοιχείο των εκθέσεων ελέγχου καθώς και των απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων ενεργούσε εν τοις πράγμασι ως εκπρόσωπος της εταιρείας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και ο ίδιος παύει να θεωρείται αλληλεγγύως υπεύθυνος για τις επίμαχες οφειλές του νομικού προσώπου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία **08/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., ως προς την μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπό του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων που αφορούν την εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

α) με αριθμό/09-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) με αριθμό/09-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1ου

ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) με αριθμό/09-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου

01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

δ) με αριθμό/09-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013,

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

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

Α) Η με αριθμό/09-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	2.529.518,62	2.680.727,27	2.680.727,27	151.208,65
Αξία φορολογητέων εισροών	2.554.333,13			2.554.333,13
Φόρος εκροών	581.789,28	616.567,27	616.567,27	34.777,99
Υπόλοιπο φόρου εισροών	587.496,62	0,01	0,01	587.496,61
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.707,34			5.707,34
Χρεωστικό υπόλοιπο		616.567,26	616.567,26	616.567,26
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		739.880,71	739.880,71	739.880,71
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.356.447,97	1.356.447,97	1.356.447,97
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	5.707,34		5.707,34
	Για επιστροφή			

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

Β) Η με αριθμό/09-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα Κέρδη		603.163,63	603.163,63	603.163,63
Ή ζημιά				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	156.822,54	156.822,54	
Τέλος Επιτηδεύματος		1.600,00	1.600,00	1.600,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		78.411,27	78.411,27	78.411,27
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	236.833,81	236.833,81	
	για επιστροφή			

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

Γ) Η με αριθμό/09-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Ποσό φόρου : 610.058,15€ (1.220.116,31€ x 50%)

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

Δ) Η με αριθμό/09-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Ποσό φόρου : 100,00€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.