



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1455

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : 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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 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 με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων που αφορούν στην εταιρεία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.:

-/18.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
-/18.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

-/18.12.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 (ήδη άρθ. 53 ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
5. Τις ως πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/18.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. φόρος ποσού 479.686,60 € πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 239.843,30 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **719.529,90 €**.

Με την υπ' αριθμόν/18.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. Φ.Π.Α. ποσού 404.842,89 € πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 202.421,46 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **607.264,35 €**, ενώ παράλληλα μηδενίστηκε στο υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των 298,54 €.

Με την υπ' αριθμόν/18.12.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 (ήδη άρθ. 53 ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. πρόστιμο ύψους **250,00 €**, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμόν ΕΛ.ΚΕ 3 ΑΤΤ. ΕΞ 2024/04-11-2024 Αίτημα προσκόμισης των λογιστικών αρχείων του φορολογικού έτους 2018.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 18/12/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής/01-11-2024).

Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε κατόπιν λήψης του υπ' αριθμόν/15-10-2024 Πληροφοριακού Δελτίου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο η ανωτέρω εταιρεία ήταν λήπτρια τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 14.600,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 3.504,00 € εκδόσεως της εταιρείας με Α.Φ.Μ.

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση, κατόπιν έκδοσης της ανωτέρω εντολής, απεστάλη στην ελεγχόμενη εταιρεία το υπ' αριθμ. ΕΛ.ΚΕ 3 ΑΤΤ. ΕΞ 2024/04-11-2024 Αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στο οποίο ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Αποτέλεσμα της εν λόγω μη ανταπόκρισης ήταν να καταστεί αδύνατη η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 και να προσδιοριστούν:

- αφενός για σκοπούς Φορολογίας Εισοδήματος, τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ειδικότερα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο (με αναγνώριση μόνο της δαπάνης ενοικίου ύψους 25.096,40 € που διασταυρώθηκε με το Ε2 του εκμισθωτή) και

- αφετέρου για σκοπούς Φ.Π.Α., οι φορολογητέες εκροές της με βάση τις διατάξεις του άρθ. 48, παρ. 3 του ν.2859/2000, με την ταυτόχρονη μη αναγνώριση καμίας φορολογητέας εισροής.

Τελικά, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, και στον προσφεύγοντα, ο οποίος κρίθηκε αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, λόγω της ιδιότητάς του ως **ομόρρυθμος εταίρος αλλά και διαχειριστής** της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. κατά το διάστημα από 16/04/2018 (ημερομηνία σύστασης) έως 13/05/2019.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, στο σώμα των οποίων αναγράφεται ως **αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο**, προβάλλοντάς τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 49 Κ.Φ.Δ., καθόσον δεν στοιχειοθετείται προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του για τις φορολογικές οφειλές της εταιρείας με Α.Φ.Μ., δεδομένου ότι ουδέποτε είχε την παραμικρή συμμετοχή, άμεση ή έμμεση και υπό οιαδήποτε ιδιότητα στην εν λόγω εταιρεία ή ανάμειξη στις αρχαιρεσίες, στα καταστατικά όργανα, στη διαδικασία σύστασης και στην εν γένει λειτουργία και διοίκησή της. Η σχέση του ήταν σχέση μισθωτού και ως διαχειριστής δηλώθηκε, χωρίς να ενημερωθεί για τις συνέπειες της ιδιότητάς του αυτής.

2^{ος} λόγος: Ο λόγος που οδήγησε στην απόρριψη των βιβλίων της εταιρείας, ήτοι η μη θέση στη διάθεση του ελέγχου των λογιστικών αρχείων αυτής, δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα, αλλά σε υπαιτιότητα του νομίμου εκπροσώπου/διαχειριστή που τον διαδέχθηκε στις 13/05/2019, δηλαδή του με Α.Φ.Μ.

3^{ος} λόγος: Ο ίδιος στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθώς ουδέποτε του κοινοποιήθηκε το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 του ν.5104/2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

4^{ος} λόγος: Ως προς την ουσία των προσβαλλομένων πράξεων, αυτές εδράζονται σε Έκθεση Ελέγχου, η οποία δεν περιλαμβάνει καμία αιτιολογία περί των διαπιστωθεισών παραβάσεων.

Ως προς τους 1^ο και 2^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του Κ.Φ.Δ.:

«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 (Φ.Π.Α.) και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, όπως 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 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. Εάν οι φορολογικές

οφειλές της παρούσας 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.

δ) Ειδικά αν απωλεσθεί ρύθμιση στην οποία είχαν υπαχθεί οι εν λόγω οφειλές, τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλέγγυα δύνανται να επανεντάξουν, κατόπιν αίτησής τους, στο ίδιο καθεστώς ρύθμισης τις υπολειπόμενες οφειλές του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής. Διατάξεις και όροι που διέπουν την αρχική ρύθμιση στην οποία γίνεται επανένταξη, εξακολουθούν να ισχύουν. Στα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας, παρέχεται πληροφόρηση για τις οφειλές για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής μέσω των πληροφοριακών συστημάτων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, κατά παρέκκλιση του άρθρου 21 περί φορολογικού απορρήτου.

Ποσά που έχουν καταβληθεί στη Φορολογική Διοίκηση από πρόσωπα λόγω της αλληλέγγυας ευθύνης τους δεν επιστρέφονται. Ειδικά σε περίπτωση που τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως υποβάλλουν αίτηση για επανένταξη των οφειλών τους σε ρύθμιση, σύμφωνα με τους όρους της παρούσας περίπτωσης, εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την απώλεια της ρύθμισης, δεν βαρύνονται με τόκους, προσαυξήσεις ή πρόστιμα που γεννώνται ως συνέπεια της απώλειας της ρύθμισης, τα οποία και εξακολουθούν να βαρύνουν το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα. Με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζεται ο τρόπος εφαρμογής της ρύθμισης της παρούσας περίπτωσης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

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, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (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 ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 72 εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.

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.

5. Από την εφαρμογή του παρόντος εξαιρούνται οι αρχηγοί των διπλωματικών αποστολών και των προξενικών αρχών για τα χρέη του διαπιστευόντος ή αποστέλλοντος κράτους αντίστοιχα».

Επειδή αντίστοιχες ήταν και οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013 (κωδικοποιήθηκε με τον ν.4987/2022), μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του ν. 4646/2019 και πριν αντικατασταθεί από το άρθρο 49 του νυν ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024).

Επειδή εν γένει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 1§1 της ΠΟΛ.1064/2017, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Συνεπώς, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή κατ' εξαίρεση των ανωτέρω, με την Ε. 2128/2020, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμόν 498/2020 απόφασης του ΣτΕ, δόθηκε η δυνατότητα στην Υπηρεσία μας να εξετάζει και περιπτώσεις ενδικοφανών προσφυγών φυσικών προσώπων (νομίμων εκπροσώπων νομικών προσώπων), τα οποία στρέφονται κατά των καταλογιστικών πράξεων που έχουν εκδοθεί στο όνομα των νομικών προσώπων αλλά ως προς το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης τους για τις οφειλές αυτές.

Επειδή με την υπ' αριθμόν 2816/2020 απόφαση του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε υπό το καθεστώς της πρότυπης δίκης του άρθρου 1 του Ν.3900/2010, κρίθηκε πως τα φυσικά πρόσωπα (νόμιμοι εκπρόσωποι νομικών προσώπων) έχουν τη δυνατότητα να προβάλλουν, εκτός από λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης τους, και λόγους που ανάγονται στη νομιμότητα των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων των νομικών προσώπων.

Ήτοι, η Υπηρεσία μας, αναφορικά με υποθέσεις που αφορούν αλληλέγγυα ευθύνη για χρέη νομικού προσώπου, έχει αρμοδιότητα να εξετάζει μόνο αυτές που έχουν στοιχειοθετηθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων του πρώην άρθρου 50 του ν.4174/2013 (κωδικοποιήθηκε με τον ν.4987/2022) και νυν άρθρου 49 του ν.5104/2024.

Επειδή με την Ε. 2173/2020 με θέμα "Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του Ν.4174/2013" διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«[...]»
ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων
28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.
[...]».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν. 4072/2012, αναφέρονται συγκεκριμένα στην ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, οι οποίοι ουσιαστικά ταυτίζονται με το νομικό πρόσωπο, μη περιοριζόμενοι στη διαχείριση/εκπροσώπηση αυτού.

Επειδή συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι ειδικότερες διατάξεις του ν. 4072/2012 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 49 του νυν ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024).

Ως εκ τούτου, οι εν λόγω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, ο οποίος τύγχανε ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. κατά το διάστημα από 16/04/2018 (ημερομηνία σύστασης) έως 13/05/2019, πρέπει να απορριφθούν ως **απαραδέκτως προβαλλόμενοι**.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, καθώς το Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου δεν του κοινοποιήθηκε προκειμένου να είναι σε θέση να αναπτύξει τις απόψεις του.

Επειδή ωστόσο, το υπ' αριθμόν/18-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, εκτός από την ελεγχόμενη επιχείρηση, κοινοποιήθηκε και στον προσφεύγοντα, ο οποίος ήταν νόμιμος εκπρόσωπός της και ομόρρυθμος εταίρος, κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Πιο συγκεκριμένα, στάλθηκε μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής e-κοινοποίηση την 18/11/2024 και ώρα 13:45:26 στο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο του προσφεύγοντος μήνυμα κοινοποίησης του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο έλαβε τον αριθμό κοινοποίησης/18.11.2024 και **αναγνώσθηκε** από τον προσφεύγοντα στις 26/11/2024 και ώρα 23:14:55.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 22), η 20ήμερη προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 33 του ν.5104/2024 που είχε ο προσφεύγων στη διάθεσή του για να απαντήσει, παρήλθε άπρακτη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων, στα πλαίσια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, εκτός από λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμο προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του, προβάλλει και λόγο που ανάγεται στη νομιμότητα των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων του νομικού προσώπου, ήτοι λόγο ουσίας, όπως άλλωστε δικαιούται να πράξει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ΣΤΕ 2816/2020.

Επειδή ο προσφεύγων, μετά την υποβολή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε **νέα στοιχεία** και συγκεκριμένα λογιστικά αρχεία της εταιρείας με Α.Φ.Μ. σε ηλεκτρονική μορφή, με ημερομηνία υποβολής 14/03/2025 (σύνολο δεκαεννιά (19) αρχεία pdf).

Επειδή το 3ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν είχε στη διάθεσή του κατά τη διενέργεια του ελέγχου τα ανωτέρω στοιχεία που προσκομίζονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και δεν ήταν δυνατό να τα έχει λάβει υπόψη του κατά τη σύνταξη της από 18/12/2024 οικείας Έκθεσης Ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/02-04-2025 Πράξη Αναπομπής, προκειμένου ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία, να αποστείλει στην Υπηρεσία μας τα σχετικά του πορίσματα και, εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου, να γίνει επαναπροσδιορισμός των καταλογιζόμενων ποσών.

Επειδή το 3ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμόν ΕΞ 2025 ΕΜΠ/09-05-2025 έγγραφό του, με το οποίο γνωστοποίησε στην Υπηρεσία μας ότι, κατόπιν επεξεργασίας των πρόσθετων στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεσή του, καθώς και της συμπληρωματικής έρευνας που διενήργησε:

- για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, δέχεται ως φορολογητέα κέρδη της ανωτέρω εταιρείας το ποσό των 1.254.924,49 € (αντί 1.667.738,53 € που είχαν προσδιοριστεί με την υπ' αριθμόν/18.12.2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) και
- για σκοπούς Φ.Π.Α., δέχεται ως φορολογητέες εισροές το ποσό των 405.604,47 € (αντί των μηδενικών που είχαν προσδιοριστεί με την υπ' αριθμόν/18.12.2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.).

Επειδή η Υπηρεσία μας με την παρούσα υιοθετεί το ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου και τροποποιεί σχετικά τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις που αφορούν στην εταιρεία ΕΕ με Α.Φ.Μ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση των υπ' αριθ.-/18.12.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορούν στην εταιρεία με Α.Φ.Μ.

Α)/18.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	13.646,81	1.667.738,53	1.254.924,49	1.241.277,68
Φόρος	3.957,57	483.644,17	363.928,10	359.970,53
Προκαταβολή φόρου	1.978,79	1.978,79	1.978,79	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	666,67	666,67	666,67	0,00
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	0,00	239.843,30	179.985,27	179.985,27

Συνολικό ποσό για καταβολή	6.603,03	726.132,93	546.558,83	539.955,80
----------------------------	----------	------------	------------	------------

Β)/18.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018-31/12/2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	1.692.834,93	1.692.834,93	1.692.834,93	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.688.986,74	0,00	405.604,47	1.283.382,27
Φόρος εκροών	406.280,38	406.280,38	406.280,38	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	406.578,92	1.437,49	98.782,56	307.796,36
Πιστωτικό υπόλοιπο	298,54	0,00	0,00	298,54
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	404.842,89	307.497,82	307.497,82
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	0,00	202.421,46	153.748,92	153.748,92
Συνολικό ποσό για καταβολή	0,00	607.264,35	461.246,74	461.246,74
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	298,54	0,00	0,00	298,54

Γ)/18.12.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 (ήδη άρθ. 53 ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2024 φορολογικού έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**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.