



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 01/03/2023

Αριθμός απόφασης: 553

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2022 ΕΜΠ ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ./05-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 05/10/2022 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α.

6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2022 ΕΜΠ ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./05-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», ΑΦΜ, η προσφεύγουσα θεωρήθηκε ως αλληλέγγυα υπεύθυνη για την πληρωμή κύριου φόρου ποσού 517.881,72 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 258.940,86 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού **776.822,58 ευρώ**.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 05/10/2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής για την εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», ΑΦΜ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./3/9872/02-09-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία του με αριθμ. πρωτ./29-09-2017 (με υπ' αριθμ. πρωτ./6-10-2017 εισερχόμενο στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών) εγγράφου από το 4ο Ειδικό Ανακριτικό Τμήμα του Πρωτοδικείου Με το ως άνω έγγραφο, μεταξύ άλλων, διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών: α) η από 26/4/2017 Έκθεση Ανάλυσης Προανακριτικού Υλικού της Οικονομικής Αστυνομίας (με περιεχόμενο 429 σελίδες) και το με αριθμ. πρωτ./10/137/3-ρμβ' /27-04-2017 σχετικό Δελτίο Πληροφοριών της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, με πληροφορίες για συγκρότηση εγκληματικής οργάνωσης, και β) η αναλυτική καταγραφή των κατασχεθέντων, από την έδρα της επιχείρησης στις 26/4/2017 από την Οικονομική Αστυνομία. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εταιρία, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, δεν υπέβαλε τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, της φορολογικής περιόδου 2016-2017, καθώς και τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των φορολογικών περιόδων 1-4-2017 έως και 31-12-2017, και δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ. πρωτ./19-02-2019 ούτε και στο μεταγενέστερο με αριθμ. πρωτ./21-4-2021 έγγραφο αίτημα του ελέγχου και δεν έθεσε στην διάθεσή του τα λογιστικά της αρχεία των φορολογικών ετών 2016-2017. Ως εκ τούτου, λόγω της μη προσκόμισης των επίσημων βιβλίων και στοιχείων (λογιστικά αρχεία) κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης, **κατέστη αδύνατη η διενέργεια ελέγχου για τον ορθό προσδιορισμό (λογιστικά και φορολογικά) των καθαρών αποτελεσμάτων της οντότητας (αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων) και ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα και φορολογητέες εκροές και εισροές της επιχείρησης με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 48 του ν 2859/2000, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 36-47 της οικείας έκθεσης ελέγχου.**

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου από όσα στοιχεία είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος, προέκυψαν μη δηλωθέντα εισοδήματα και απόκρυψη φορολογητέας ύλης για την ελεγχόμενη περίοδο των ετών 2016-2017, με συνέπεια την μη απόδοση των οφειλόμενων άμεσων και έμμεσων φόρων σε

βάρος του Ελληνικού Δημοσίου. Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛ.Κ.Ε. Απτικής προέβη στην έκδοση, μεταξύ άλλων της υπ' αριθμ./05-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017. Για την εν λόγω καταλογιστική πράξη η προσφεύγουσα κρίθηκε συνυπόχρεη, λόγω της ιδιότητάς της ως διαχειρίστριας της εταιρίας «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», ΑΦΜ, για το επίδικο χρονικό διάστημα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί και εξαφανιστεί, ως προς το πρόσωπό της, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και να μην καταλογιστεί κανένα, απολύτως, ποσόν σε βάρος της, ισχυριζόμενη ότι καταλογίζονται σε βάρος της υπέρογκα ποσά, χωρίς να συντρέχουν ούτε οι αντικειμενικές ούτε οι υποκειμενικές προϋποθέσεις, που θέτει η κείμενη νομοθεσία, και συγκεκριμένα αναφέρει τα κάτωθι:

1. Ουδέποτε άσκησε ουσιαστική – πραγματική διαχείριση της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», πραγματικό γεγονός που έχει κριθεί, αμετάκλητα, από την ποινική δικαιοσύνη.

2. Υπήρξε, τυπικά και μόνο, διαχειρίστρια της ως άνω επιχείρησης, για το πολύ μικρό χρονικό διάστημα των δέκα μηνών.

3. Κατά τους κρίσιμους χρόνους δεν ήταν ούτε, καν, καταστατική – τυπική διαχειρίστρια, και ειδικότερα α. Κατά τους κρίσιμους χρόνους, κατά τους οποίους κλήθηκε να υποβάλει στις φορολογικές αρχές λογιστικά στοιχεία της εταιρείας, δεν ήταν ούτε, καν, καταστατική διαχειρίστρια αυτής, κατά τα ανωτέρω.

β. Κατά τα χρονικά διαστήματα, κατά τα οποία η ελεγχόμενη εταιρεία είχε υποχρέωση υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2016, δηλαδή κατά τα χρονικά διαστήματα του θέρους 2018 και 2017, αντίστοιχα, δεν βρισκόταν στην καταστατική διαχείριση της εταιρείας.

Γ. Κατά τα χρονικά διαστήματα, κατά τα οποία η εταιρεία υποχρεούτο να υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για το χρονικό διάστημα από τον Απρίλιο του 2017 και εφεξής, αρχής, δηλαδή, γενομένης από τον Ιούλιο 2017 και εφεξής, ομοίως, δεν βρισκόταν στην καταστατική διαχείριση της εταιρείας.

4. Ουδέν όφελος άντλησε, ούτε θα μπορούσε να αντλήσει από τις φερόμενες παραβάσεις, αφού ούτε την πραγματική διαχείριση της ελεγχόμενης επιχείρησης ασκούσε, ούτε μετείχε, καθ' οιονδήποτε τρόπο, στην εμφανή ή στην αφανή εταιρική σύνθεση αυτή.

5. Επιπροσθέτως και επικουρικά, από τις προσβαλλόμενες, οριστική πλέον, πράξη και έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή έχει προσδιορίσει τον, εν τοις πράγμασι, διαχειριστή της ως άνω εταιρείας, ο οποίος άλλωστε, τύγχανε και ο μοναδικός αφανής εταίρος της εταιρείας. Από τη στιγμή, λοιπόν, που έχει εντοπισθεί ο πραγματικός διαχειριστής και υπόχρεος, τυγχάνει, νομικά και λογικά, άτοπο να εμφανίζεται, ως συνυπόχρεο με αυτόν, πρόσωπο.

6. Όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ./2021 βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών, το οποίο εκδόθηκε στις 16-7-2021 και το οποίο έχει, ήδη, καταστεί αμετάκλητο, διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται ούτε, έστω, ενδείξεις ενοχής της, όπως και ενδείξεις για γνώση από την ίδια της εγκληματικής οργάνωσης. Συνεπώς μετά την αμετάκλητη ποινική απαλλαγή της, απεμπλέκεται,

όχι μόνο ποινικά, αλλά και περιουσιακά, διοικητικά και φορολογικά από την υπό κρίση υπόθεση, οπότε και μη νομίμως, οι προσβαλλόμενες πράξεις τη χαρακτηρίζουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, μαζί με τους και, ως προς το καταλογισθέν ποσό.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται:

«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 επί 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 Ε.2173/30.10.2020 με θέμα “Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013”, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει:

«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).

.....

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:

B. 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, 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 ασφαλίστρων,

ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και

η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

7.4. Φόρο Προσπιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

7.5. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

7.6. τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επί 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.

.....

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.

15. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου μισθωτών υπηρεσιών, η σχετική οφειλή για απόδοση του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη, αν έχει γίνει η δήλωση του φόρου, την ημέρα που εκπνέει η νόμιμη προθεσμία απόδοσης του φόρου, ο οποίος αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 60 του Ν.4172/2013.

15.1 Αντίστοιχα, όσον αφορά στην οφειλή από φόρο εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου (εφάπαξ ή σε δόσεις) σύμφωνα με το άρθρο 68 του Ν.4172/2013.

15.2 Όσον αφορά στην οφειλή από ΦΠΑ, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 38 και 54 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000).

15.3 Οι οφειλές από δηλώσεις φόρου κερδών από τυχερά παίγνια καθίστανται ληξιπρόθεσμες με την παρέλευση των προθεσμιών απόδοσης του φόρου, οι οποίες ορίζονται στα άρθρα 58 και 92 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001, όπως τα άρθρα αυτά ισχύουν (σχετ. οι παράγραφοι Γ1 και Γ.2 άρθρου 48 Ν.4646/2019,σε συνδυασμό με το άρθρο 14 παράγραφοι 2 και 3 Ν.4652/2020 και με το άρθρο 46 του Ν.4701/2020).

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.

21. Όσον αφορά στην αλληλέγγυα ευθύνη του προέδρου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, διευκρινίζεται ότι αλληλέγγυα ευθύνη συντρέχει μόνο στο πρόσωπο του προέδρου που ασκεί εκτελεστικά καθήκοντα (εκτελεστικός πρόεδρος), όπως προκύπτει από τον νόμο, το καταστατικό ή εν τοις πράγμασι και όχι αδιακρίτως σε όλους τους προέδρους, όπως ίσχυε με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς. Ειδικά, για τις ανώνυμες εταιρείες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4706/2020, σε συνδυασμό με το άρθρο 87 του Ν.4548/2018, εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 50 τα πρόσωπα που φέρουν την ιδιότητα του εκτελεστικού προέδρου.

.....

24. Ειδικώς για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά.

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.

.....

27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιουδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία

διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.

.....»

Επειδή, η Α. 1082/2021 (ΦΕΚ Β 1487/13.4.2021) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013” ορίζει ότι:

«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.

.....

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.

.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1091/2013 εγκύκλιο κοινοποιήθηκε η με αρ. 525/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Τμ. Β'), που έγινε δεκτή από τον Γενικό γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την οποία στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή 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 υπόχρεου 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, όταν έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία), στα τιμολόγια ή σε άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές (εικονικώς), υπέχει φορολογική υποχρέωση τόσον ο επιτηδευματίας, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο (εικονικώς) εμφανίζεται με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά ότι ασκεί βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων της επιχείρησής του, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση και απέκτησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων αυτών (βλ. Σ.τ.Ε. 4347/2001 επταμελούς).

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας αντικαταστάθηκε ως εξής:

«Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλευμάτα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.»

Επειδή, η ως άνω διάταξη θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά, λαμβανομένου υπόψη και του διαφορετικού επιπέδου απόδειξης του ισχύει στη διοικητική δίκη έναντι του εφαρμοστέου στην ποινική δίκη, σε συνδυασμό και με άλλες διαφορές που εντοπίζονται στις αποδεικτικές διαδικασίες (πρβλ. ΣτΕ 1992/2016 σκ. 9).

Επειδή, έχει κριθεί ότι ο διοικητικός δικαστής μπορεί να απομακρυνθεί από τις ουσιαστικές κρίσεις του ποινικού δικαστή στηριζόμενος στη διαφοροποίηση είτε μεταξύ προϋποθέσεων του ποινικού αδικήματος και της διοικητικής παράβασης (ΣτΕ Ολ. 4662/2012), είτε του βαθμού απόδειξης που ισχύει στη διοικητική δίκη, σε σχέση με εκείνη που διέπει την ποινική δίκη, για το αντίστοιχο ποινικό αδίκημα (ΣτΕ 1992/2016) ή σε στοιχεία που δεν είχε λάβει υπόψη του το ποινικό δικαστήριο (ΣτΕ 1713-1714/2014, 2069/2014, 1184/2015, 2403/2015, 2503/2016, 434/2017).

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα κάτωθι:

- Με το με αριθμ./15-07-2016 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου τροποποιήθηκε το άρθρο 15 του καταστατικού της εταιρείας «..... MON. ΕΠΕ» που αφορά την διαχείρισή της. Συγκεκριμένα από 19/07/2016 η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρείας ανατέθηκε στη μη εταίρο προσφεύγουσα (ΓΕΜΗ/19-7-2016).
- Η ως άνω εταιρεία κατέβαλε για το φορολογικό έτος 2016 αποδοχές, και μεταξύ των προσώπων που έλαβαν τις αμοιβές ήταν και η προσφεύγουσα, με ΑΦΜ, για το διάστημα 05/2016 - 09/2016.
- Σύμφωνα με το άρθρο 15 του καταστατικού της εταιρείας «..... MON. ΕΠΕ», ο διαχειριστής διορίζεται και ταμίας της εταιρείας και δικαιούται να εισπράττει από οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, δημόσιο ταμείο, οργανισμό, τράπεζα κ.λπ. χρήματα παραλαμβάνοντας πράγματα και χορηγώντας τις σχετικές αποδείξεις. Ο διαχειριστής υπογράφει για την εταιρία θέτοντας την υπογραφή του κάτω από την εταιρική επωνυμία. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ως άνω καταστατικού, η διαχειρίστρια διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις και εκπροσωπεί την εταιρία σε όλες τις σχέσεις που ανάγονται στο σκοπό της πλην εκείνων που υπάγονται στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Συνέλευσης των εταίρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3190/55, όπως εκάστοτε ισχύει, καθώς και αυτές του παρόντος καταστατικού και με την επιφύλαξη των περιορισμών που αναφέρονται στο άρθρο 9 του καταστατικού.
- Σύμφωνα με ακριβή αντίγραφα δύο πρακτικών γενικής συνέλευσης της εταιρείας, τα οποία συντάχθηκαν την 10/08/2016 κατόπιν πρόσκλησης της προσφεύγουσας, με την ιδιότητά της ως διαχειρίστριας της εταιρείας, παρουσία και της συμβολαιογράφου, με τα οποία αποφασίστηκε ο διορισμός της προσφεύγουσας ως ειδική εκπροσώπου της εταιρείας έναντι της

Τράπεζας δυνάμενη να προβαίνει σε κάθε ενέργεια σχετική με το υπογράφοντας και κάθε αναγκαίο έγγραφο, όπως ενδεικτικά και όχι περιοριστικά:

α. να υπογράψει την αίτηση πρόσβασης της εταιρείας στο και να αποδεχθεί τους ειδικούς όρους συνεργασίας που περιέχονται σε αυτή,

β. να ορίζει το φυσικό πρόσωπο, ήτοι στη συγκεκριμένη περίπτωση τον εαυτό της, που θα έχει δικαίωμα πρόσβασης στο και διενέργεια συναλλαγών στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας
.....

δ. να προσδιορίζει, κατά την κρίση της, το είδος των συναλλαγών και το ποσοτικό τους όριο ανά Χρήστη....

ε. να προσδιορίζει, κατά την κρίση της, το είδος των εκάστοτε τηρούμενων στην Τράπεζα λογαριασμών της εταιρείας, επί των οποίων θα διενεργούνται οι συναλλαγές,
.....

να υπογράψει κάθε απαραίτητο έγγραφο προκειμένου να εκδοθεί κάρτα της άνω εταιρείας χρεωστική, στο όνομα της διαχειρίστριας, η οποία να συνδεθεί με τους λογαριασμούς της εταιρείας.....

Τα παραπάνω πρακτικά υπογράφονται από το μοναδικό εταίρο της εταιρείας, την προσφεύγουσα, ως διαχειρίστρια της εταιρείας, και την ως άνω αναφερόμενη συμβολαιογράφο. Ακόμη η προσφεύγουσα (διαχειρίστρια της εταιρείας) βεβαιώνει ότι τα ως άνω αντίγραφα είναι ακριβή αντίγραφα από το βιβλίο Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων.

- Με το με αριθμ. /16-05-2017 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου τροποποιήθηκε το άρθρο 15 του καταστατικού της εταιρείας «..... ΕΙΔΗ ΜΟΝ. ΕΠΕ» που αφορά την διαχείρισή της, η οποία ανατέθηκε στο μοναδικό εταίρο (ΓΕΜΗ /23-5-2017).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά το χρονικό διάστημα από 19/07/2016 έως 23/05/2017 είχε την ιδιότητα της διαχειρίστριας της εταιρείας «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», ΑΦΜ, έχοντας αναλάβει καθήκοντα εκπροσώπησης και διοίκησης της εταιρείας, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού, κατά τον κρίσιμο χρόνο στον οποίο ανάγονται οι υπό κρίση φόροι και προσαυξήσεις.

Επειδή, όσον αφορά το υπ' αριθμ. /2021 προσκομιζόμενο Βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών, αυτό αποφαινεται να μη γίνει κατηγορία σε βάρος της προσφεύγουσας για τις αξιόποινες πράξεις: α) της συγκρότησης και ένταξης σε εγκληματική οργάνωση που επιδιώκει τη διάπραξη περισσότερων κακουργημάτων και δη πλαστογραφίας και απάτης, β) της πλαστογραφίας με χρήση από κοινού και κατ' εξακολούθηση, με περιουσιακό όφελος και αντίστοιχη ζημία που υπερβαίνει το ποσό των 120.000 ευρώ σε βάρος του Δημοσίου και γ) της απάτης από κοινού και κατ' εξακολούθηση, με περιουσιακό όφελος και αντίστοιχη ζημία που υπερβαίνει το ποσό των 120.000 ευρώ σε βάρος του Δημοσίου που φέρονται ότι τέλεσαν στην ευρύτερη περιοχή του Νομού Αττικής κατά το χρονικό διάστημα από τον Μάρτιο 2013 έως τις 26-4-2017. Σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης «.....**δεν προκύπτουν επαρκείς ενδείξεις για να στηριχθεί δημόσια στο ακροατήριο σε βάρος των κατηγορουμένων: 4ης) Καπέλλου Βασιλικής του Εμμανουήλ, για τις αξιόποινες πράξεις: α) της συγκρότησης και ένταξης σε εγκληματική οργάνωση που επιδιώκει τη διάπραξη περισσότερων κακουργημάτων και δη πλαστογραφίας και απάτης, β) της πλαστογραφίας με χρήση από κοινού και κατ' εξακολούθηση, με περιουσιακό όφελος**

και αντίστοιχη ζημία που υπερβαίνει το ποσό των 120.000 ευρώ σε βάρος του Δημοσίου και γ) της απάτης από κοινού και κατ' εξακολούθηση, με περιουσιακό όφελος και αντίστοιχη ζημία που υπερβαίνει το ποσό των 120.000 ευρώ σε βάρος του Δημοσίου που φέρονται ότι τέλεσαν στην ευρύτερη περιοχή του Νομού Αττικής κατά το χρονικό διάστημα από τον Μάρτιο 2013 έως τις 26.04.2017. Συνεπώς δεν πρέπει να γίνει κατ' αυτών κατηγορία για τις πράξεις αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 310 παρ.1α και 311 ΚΠΔ.»

Επειδή το ανωτέρω Βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών αποφάνθηκε να μη γίνει κατηγορία σε βάρος της προσφεύγουσας για τις αξιόποινες πράξεις που αναφέρονται στην παραπάνω παράγραφο, διότι ανέκυψαν αμφιβολίες ως προς την υποκειμενική θεμελίωση των επίδικων αξιόποινων πράξεων, χωρίς να διαπιστώνεται ωστόσο από το Συμβούλιο Πλημμελειοδικών ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από την αλληλεγγύως υπόχρεη.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρότι έφερε κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα την ιδιότητα της διαχειρίστριας που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, ουδέποτε άσκησε πραγματική διαχείριση της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ». Ωστόσο συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά, όπως το γεγονός ότι λάμβανε αμοιβή από την ως άνω εταιρεία, ο διορισμός της ως ειδική εκπροσώπου της εταιρείας έναντι της δυνάμενη να προβαίνει σε κάθε ενέργεια σχετική με το, η συμμετοχή της στη διακίνηση (παράδοση-παραλαβή) των εμπορευμάτων, δεν αποδεικνύεται η έλλειψη υπαιτιότητά της για το γεγονός ότι η παραπάνω εταιρεία απέκρυψε φορολογητέα ύλη για την επίμαχη φορολογική περίοδο, με συνέπεια τη μη απόδοση των οφειλόμενων φόρων σε βάρος του ελληνικού Δημοσίου.

Επειδή με βάση όλα τα παραπάνω, η προσφεύγουσα ορθώς θεωρήθηκε ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο, καθώς, ως διαχειρίστρια της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά την περίοδο 19/7/2016 έως 23/5/2017, ευθύνεται, ταυτόχρονα με τον αρχικό και σημερινό διαχειριστή (αλλά και μοναδικό εταίρο της επιχείρησης) τον, όσο και τον εν τοις πράγμασι διαχειριστή (..... (ΟΝ) προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή των φόρων, τόκων και προστίμων που προέκυψαν από τον έλεγχο για την επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», ΑΦΜ

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/10/2022 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 11/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2022 ΕΜΠ ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.