



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/03/2023

Αριθμός απόφασης: 867

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Βουλγαρίας, ατομικά και με την ιδιότητα του διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, εδρεύουσας στα, στο χλμ., κατά της υπ' αριθ./27.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, και κατά της με ημερομηνία θεώρησης 27.10.2022

με ID Έκθεσης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 & ν.4174/2013 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 16.12.2022 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Επί της από 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ατομικά και με την ιδιότητα του διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ», 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' αριθ. /27-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε σε βάρος της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ», με αντικείμενο εργασιών το, διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 348.443,95 ευρώ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 174.221,98 ευρώ, ήτοι καταλογιζόμενο συνολικό ποσό 522.665,93 ευρώ. Αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα για την πληρωμή του ως άνω φόρου εισοδήματος είναι οι: 1) με ΑΦΜ και 2) του με ΑΦΜ

Η ως άνω διαφορά φόρου διαπιστώθηκε στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 δυνάμει της με αριθ. /08-02-2022 εντολής μερικού ελέγχου φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα διαλαμβανόμενα στο με αριθ. πρωτ. /08.12.2021 (αριθ. πρωτ. εισ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. /17.12.2021) Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το αριθ. πρωτ. /02.12.2021 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με επισυναπτόμενη την με ημερομηνία θεώρησης 30.11.2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με αριθ. υπόθεσης /245196 για τον «.....» καθώς και στα αναφερόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 22.11.2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για την «..... ΜΕΠΕ» η οποία διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ. /22.11.2021 έγγραφο με θέμα «αποστολή φακέλου υπόθεσης» με αριθ. υπόθεσης /2019 στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης.

Με τις ανωτέρω πληροφοριακές εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκαν για την μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ» οι κάτωθι παραβάσεις διότι κατά τις φορολογικές περιόδους 01/01/2015-31/12/2015 και

01/01/2016-31/12/2016 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθώς οι εκδότριες επιχειρήσεις αυτών ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα:

- I. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2015 έως 1/10/2015: α) λήψη τριακοσίων εξήντα ενός (361) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από διάφορες επιχειρήσεις όπως αυτές καταγράφονται στον πίνακα Ι' του παραρτήματος της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **1.061.960,02 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55§1 περ. ε' του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του ίδιου νόμου και β) λήψη τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από την επιχείρηση «.....» που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **43.879,60 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55§1 περ. ε' του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του ίδιου νόμου.
- II. Διαχειριστική περίοδος από 17-10-2015 έως 31-12-2015: α) λήψη είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από διάφορες επιχειρήσεις όπως αυτές καταγράφονται στον πίνακα ΙΙ' του παραρτήματος της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **78.506,78 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66§55 του ΚΦΔ. Και β) λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά scrap από την επιχείρηση «.....» που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **17.184,45 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66§55 του ΚΦΔ.
- III. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2016 έως 31/12/2016: λήψη διακοσίων δύο (202) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από διάφορες επιχειρήσεις όπως αυτές καταγράφονται στον πίνακα ΙΙΙ' του παραρτήματος της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **1.052.463,74 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66§55 του ΚΦΔ.

Κατόπιν των διαπιστωθεισών παραβάσεων περί λήψης εικονικών, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναμόρφωσε τα αποτελέσματα όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την υποβληθείσα δήλωση

φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την πρόσθεση της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους **1.201.530,85 ευρώ** (1.061.960,02 € + 78.506,78 € + 43.879,60 € + 17.184,45 €) που χαρακτηρίστηκαν ως λογιστικές διαφορές – μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, οι οποίες σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε., δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Στη συνέχεια εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στην μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ» και στον νόμιμο εκπρόσωπό της το με αριθ./08-09-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση, με τους συνημμένους σε αυτό Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων & Προστίμων προκειμένου να διατυπώσουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους εντός προθεσμίας είκοσι ημερών.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων η μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» και τον διακριτικό τίτλο «.....», νομίμως εκπροσωπούμενη, υπέβαλε τις αντιρρήσεις της εγγράφως με τα αριθ. πρωτ. /10-10-2022, /10-10-2022 και /10-10-2022 έγγραφα, οι οποίες κατόπιν αξιολόγησης από την ελεγκτική αρχή δεν έγιναν δεκτές με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και να εκδοθεί απόφαση που να ορίζει ότι δεν φέρει αλληλέγγυα ευθύνη για την εταιρεία, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο ίδιος αναφέρει ότι ουδεμία σχέση έχει με τις συναλλαγές που λάμβαναν χώρα στην Ελλάδα με τους προμηθευτές της εταιρείας καθώς είναι μόνιμος κάτοικος Όλες οι συμφωνίες με τους προμηθευτές γινόταν από τους υπαλλήλους του στην Ελλάδα και ιδίως από τον, στον οποίο είχε εκχωρήσει πλήρη εξουσία διαχείρισης αρχικά βάσει του υπ' αριθ. /10.02.2014 και εν συνεχεία βάσει του υπ' αριθ. /18.04.2019 ειδικών πληρεξουσιών της συμβολαιογράφου Σε κάθε περίπτωση ο ίδιος και η εταιρεία του διαπίστωσαν ότι ο υπάλληλός τους έκανε πραγματικά τις εν λόγω συναλλαγές και πράγματι η εταιρεία συμβλήθηκε με τους αναφερόμενους στην έκθεση ελέγχου προμηθευτές και συνεπώς ουδεμία εικονικότητα υφίσταται ως προς τα ληφθέντα τιμολόγια. Συγχρόνως διαπίστωσε ότι ο είχε λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα επιμέλειας ώστε να εξασφαλίσει την καθόλα νόμιμη διενέργεια των μεταξύ τους συναλλαγών.
2. Ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ως προς τον φόρο εισοδήματος που επιβλήθηκε και απορρέει από τον χαρακτηρισμό ως εικονικών των 381 τιμολογίων των, , , , λόγω μη κοινοποίησης στην εταιρεία της σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που να αφορά τα ανωτέρω πρόσωπα και να εμπεριέχει αιτιολογίες για την κρίση της εικονικότητας των τιμολογίων τους. Συνακόλουθη έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της έκδοσης της εις βάρος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.
3. Η από 27/10/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη, πάσχει από έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας εμπεριέχοντας παντελώς εσφαλμένα πορίσματα. Αναφορά και επίκληση στοιχείων μη δυνάμενων να γνωρίζει, τα οποία αφορούν ενδεχόμενες παραβάσεις του προμηθευτή της εταιρείας μόνο και όχι δικές τους, οι οποίες δεν αναιρούν την ύπαρξη των συναλλαγών. Μη αναφορά

στοιχείων σε σχέση με τον ίδιο και την εταιρεία, που να καταδεικνύουν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Εσφαλμένος και αναπιολόγητος χαρακτηρισμός ως εικονικών και των συναλλαγών ως ανύπαρκτων.

4. Αληθής ύπαρξη συναλλαγών και σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.
5. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου ή προστίμου σε βάρος του μετά την πάροδο πενταετίας.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4646/2019 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 *β* 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 *β* 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.

.....

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

Επειδή, ωστόσο με την προϊσχύσασα μορφή του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζονταν τα εξής:

«Άρθρο 50 Αλληλέγγυα ευθύνη

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με 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 αριθ. 498/2020 απόφασης ΣΤΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαρύνουν 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 δύνανται 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 ασφαλίσεων,

ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και

η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

7.4. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

7.5. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

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

.....

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 εταιριών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.

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.

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

.....»

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

- ✓ Με το αριθ./03.02.2014 συμβόλαιο περί σύστασης και καταστατικού μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης της συμβολαιογράφου,, συστήθηκε η μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ». Σύμφωνα με το άρθρο 7 του ως άνω συμβολαίου «Διοίκηση και οργάνωση της εταιρείας» ορίζεται ότι: «... η εταιρεία διοικείται από τον μοναδικό της εταίρο ο οποίος αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά την εταιρεία και ασκεί όλες τις εξουσίες ...» και σύμφωνα με το άρθρο 8 «Διαχείριση – εκπροσώπηση» ορίζεται ότι: «η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρείας ανήκει στον μοναδικό εταίρο αυτής «..... (.....) ΤΟΥ (.....) ΚΑΙ ΤΗΣ (.....) ο οποίος καλείται «Διαχειριστής» και θα ενεργεί για λογαριασμό και στο όνομα της εταιρείας κάθε πράξη διοίκησης, διαχείρισης και διαθέσεως που ανάγεται στο σκοπό της εταιρείας, υπογράφοντας κάτω από την εταιρική επωνυμία. Ο διαχειριστής μπορεί με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο, που συντάσσεται ενώπιον συμβολαιογράφου να παρέχει εντολή και πληρεξουσιότητα σε άλλο πρόσωπο, εταίρο ή μη, να ενεργεί όλες ή μερικές από τις πράξεις

που εμπíπτουν στην διαχειριστική του εξουσία καθώς και στην ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας.». Το ως άνω καταστατικό καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ με αριθμό

- ✓ Με το αριθ. /10.02.2014 ειδικό πληρεξούσιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,, ο ως άνω μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της εταιρείας διόρισε ειδικό αυτού πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό του, τον (.....) του και της με ΑΦΜ Ειδικότερα, αναφέρονται τα εξής: «.. δίνει την ειδική εντολή και πληρεξουσιότητα, αντ' αυτού και για λογαριασμό του, να ασκεί όλα τα δικαιώματα του εντολέως, ως εταίρου και διαχειριστή της εν λόγω εταιρείας, που απορρέουν από το καταστατικό της εταιρείας. Να συνομολογεί οποιουσδήποτε όρους και συμφωνίες για τη λειτουργία της ανωτέρω εταιρείας, Να εκπροσωπεί την παραπάνω εταιρεία σε όλες της τις σχέσεις και συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο και κάθε Αρχή,, να κάνει οποιαδήποτε πληρωμή ανεξαρτήτως ποσού,».
- ✓ Περαιτέρω, με το αριθ. /18.04.2019 ειδικό πληρεξούσιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ο ως άνω μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της εταιρείας διόρισε ειδικό αυτού πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό του, τον (.....) του και της με ΑΦΜ Ειδικότερα αναφέρονται τα εξής: «.. δίνει την ειδική εντολή και πληρεξουσιότητα, αντ' αυτού και για λογαριασμό του: Α) να παρίσταται ενώπιον οποιασδήποτε Τράπεζας της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, για οποιαδήποτε ενέργεια και Β) να ασκεί όλα τα δικαιώματα του εντολέως, ως εταίρου και διαχειριστή της εν λόγω εταιρείας, που απορρέουν από το καταστατικό της εταιρείας. Να συνομολογεί οποιουσδήποτε όρους και συμφωνίες για τη λειτουργία της ανωτέρω εταιρείας, Να εκπροσωπεί την παραπάνω εταιρεία σε όλες της τις σχέσεις και συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο και κάθε Αρχή,, να κάνει οποιαδήποτε πληρωμή ανεξαρτήτως ποσού,».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων από την σύσταση της εταιρείας έως σήμερα είχε την ιδιότητα του διαχειριστή (επίσης ήταν μοναδικός εταίρος) της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», και κατά το χρονικό διάστημα από 10.02.2014 έως σήμερα είχε ορίσει ειδικό αυτού πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητο τον (.....) του και της με ΑΦΜ, ο οποίος ασκεί εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση του νομικού προσώπου.

Επειδή, εν προκειμένω η μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ» συστήθηκε την 03/02/2014 και μέχρι σήμερα είναι ενεργή με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό

Επειδή, η υπό κρίση οφειλή διαπιστώθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ θεμελιώνεται προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη σε βάρος του προσφεύγοντος για την πληρωμή του φόρου, των τόκων και των προστίμων που βεβαιώθηκαν σε βάρος της ως άνω εταιρείας.

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με την Ε.2173/30.10.2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του

άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν αυτοδικαίως για οφειλές που βεβαιώνεται από τις 12/12/2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12/12/2019, όπως εν προκειμένω, με την προϋπόθεση όμως ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές. Η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ανάγεται στο φορολογικό έτος 2015, έτος κατά το οποίο δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη σε βάρος του προσφεύγοντος με την ιδιότητα του διαχειριστή της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» για το συγκεκριμένο είδος της οφειλής, καθώς σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ για τον φόρο εισοδήματος τα πρόσωπα που είναι διαχειριστές ή εντεταλμένοι στην διοίκηση των νομικών προσώπων θεμελιώνουν αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης των νομικών προσώπων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση το προϊσχύον καθεστώς τυγχάνει ευνοϊκότερο για τον προσφεύγοντα δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη σε βάρος του για την καταβολή του φόρου εισοδήματος, οι σχετικοί ισχυρισμοί του είναι βάσιμοι και γίνονται δεκτοί.

Επειδή, όσον αφορά τους λοιπούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς δεν εξετάζονται με την παρούσα απόφαση δεδομένου ότι δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για την καταβολή της υπό κρίση οφειλής προερχόμενης από φόρο εισοδήματος ενώ ήδη έχει ασκηθεί ενδικοφανή προσφυγή κατά της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, κατοίκου, ατομικά και με την ιδιότητα του διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ», με ΑΦΜ, εδρεύουσας στα Θεσσαλονίκης, στο χλμ. και ειδικότερα:

- A. Την αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά την μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος για την προσβαλλόμενη πράξη και
- B. Την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ' αριθ./27.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, και κατά της με ημερομηνία θεώρησης 27.10.2022 με ID Έκθεσης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 & ν.4174/2013 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ως απαράδεκτης.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.