



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη :29/05/2023

Αριθμ. Αποφ.: 1101



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ... **του** με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., ως διαχειρίστριας της εταιρείας με την επωνυμία «. Ε.Π.Ε» με Α.Φ.Μ.; ..., κατά των με αριθμ. **α).../29-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) και **β)..../29-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2017, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/1/2010 – 31/12/2010), της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 17-03-2023 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **του** η οποία κατατέθηκε 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:

- Με την με αριθμό/29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010-31/12/2010), επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «. Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ.: διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5.782,43€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 6.938,92€, ήτοι **συνολικό ποσό 12.721,35€**, κατόπιν προσδιορισμού του εισοδήματος εξωλογιστικά.
- Με την με αριθμό/29-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα φορολογικά της βιβλία δέκα επτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 47.185,00€ πλέον Φ.Π.Α. 10.852,55€

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 29-12-2022 εκθέσεων επανελέγχου φόρου εισοδήματος και Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 που διενήργησε το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στην ως άνω επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ./2021 &/...../5-12-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010-31/12/2010).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το από 17-11-2021 Υπηρεσιακό Σημείωμα της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ:, κατά τα έτη 1010 - 2015 ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα, στη χρήση 2010 εξέδωσε 124 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 282.594,24€ πλέον Φ.Π.Α. Μεταξύ των ληπτών των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι και η εταιρεία «. . . . Ε.Π.Ε» με Α.Φ.Μ.:, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες διαφημιστικού σχεδιασμού και εννοιολογικής ανάπτυξης» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «Χονδρικό εμπόριο χαρτικών ειδών, Χονδρικό εμπόριο ειδών εξοπλισμού γυμναστικής ή αθλητισμού, Υπηρεσίες παραγωγής διαφημιστικών ταινιών, Υπηρεσίες χρηματοδοτικής μίσθωσης, Αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων, Υπηρεσίες παροχής συμβουλών σε θέματα μάρκετινγκ, Υπηρεσίες κατασκευής διαφημιστικών πινακίδων, Υπηρεσίες σχεδιασμού διαφημιστικών αντικειμένων & αφισών, άλλες υπηρεσίες διαφήμισης, πώληση διαφημιστικού χώρου ή χρόνου με αμοιβή ή βάσει σύμβασης, κ.α.», η οποία το 2010 έλαβε δέκα επτά (17) εικονικά τιμολόγια έκδοσης της Ε.Π.Ε. συνολικής καθαρής αξίας 47.185,00€ πλέον Φ.Π.Α. 10.852,55€. Η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο της συγκεκριμένης χρήσης βάσει των νέων στοιχείων και βάσει των διατάξεων του άρ.30 του Π.Δ/τος 186/92 (Κ.β.Σ.) προσδιόρισε το εισόδημα εξωλογιστικά, ενώ επέβαλε και το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015

Στη συνέχεια, εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην εταιρεία «..... Ε.Π.Ε» το υπ' αριθμ./07-12-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου υποβλήθηκε υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτού, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις τις οποίες κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην υπόχρεη εταιρεία.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../27-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

1. Απουσία αλληλέγγυας ευθύνης της για την πληρωμή των ως άνω φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας. Η εφαρμοστέα διάταξη του άρθρου 115 παρ.3 του ν.2238/94 περί συνυπευθυνότητας των διοικητικών καλείται σε εφαρμογή μόνο για παρακρατούμενους φόρους.
2. Παράνομη η έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω παραγραφής. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, τελών και προστίμων ως προς τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και αναιτιολόγητες. Η κρίση της φορολογικής αρχής περί υποτιθέμενης εικονικότητας των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη. Οι ελεγχόμενες συναλλαγές είναι πραγματικές. Ουδέποτε υπέπεσαν στην καταλογιζόμενη παράβαση. Ύπαρξη καλής πίστης.

4. Παράνομος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανακριβών και η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης.
5. Έλλειψη αιτιολογίας. Αοριστία της καταλογιζόμενης σε βάρος τους παράβασης.
6. Το πόρισμα του ελέγχου και ο σε βάρος τους καταλογισμός προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
7. Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και συνεπώς η κρίση του ελέγχου είναι πλημμελής. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε τη μη εκτέλεση των επίμαχων εργασιών.
8. Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς τους εκδότες, η επιχείρησή τους υπήρξε καλόπιστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
9. Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά τιμολόγια, καθόσον η εταιρεία τους ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.
10. Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, η εταιρεία τους δικαιούται την έκπτωση του Φ.Π.Α. των τιμολογίων από το φόρο εκρών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια είναι νομότυπα και συναλλαγές πραγματικές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ.: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:*

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,**
 - ι) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., περί αλληλέγγυας ευθύνης, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του ν.4646/12-12-2019 και ισχύει: «*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, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α., 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 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 παραγράφου 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. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου 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 παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή 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, με την Ε.2173/30-10-2020 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, ως εξής: «[...] 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)[...]

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

[...]

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 δύνανται 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.

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. ...».

Επειδή, στο ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά το ελεγχόμενο έτος, ορίζεται ότι: «Άρθρο 101 - 1. Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες

Άρθρο 115 - 1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. [...] 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους 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, στο άρθρο 9 παρ.4 του ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. [2238/1994](#). Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι το πρόσωπο, το οποίο κατά το χρόνο λύσης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, έχει την ιδιότητα του διαχειριστή αυτής, ευθύνεται, κατά το άρθρο

115 παρ.2 του ν.2238/94, προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του κατά το χρόνο αυτόν οφειλόμενου από την εταιρεία φόρου εισοδήματος, αδιαφόρως του χρόνου στον οποίο ανάγονται αυτοί οι φόροι καθώς και του χρόνου βεβαίωσής τους. (ΣΤΕ 1326/2012, 2498/2007).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, η εταιρεία «..... Ε.Π.Ε» με Α.Φ.Μ.: υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 07/04/2004 και μέχρι σήμερα παραμένει ενεργή. Από τις 29/09/2008 διαχειρίστρια είναι η προσφεύγουσα με ΑΦΜ:

Επειδή, ως προς την προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 που βεβαιώθηκε μετά τη δημοσίευση του ν.4646/2019 στον Α.Φ.Μ. της εταιρείας «..... Ε.Π.Ε», η προσφεύγουσα δύναται να καταστεί αλληλεγγύως υπεύθυνη κατά το χρόνο διάλυσης του νομικού προσώπου, σύμφωνα με το άρθρο 115 παρ.2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει, μόνο στην περίπτωση που κατά τη λύση της οντότητας φέρει την ιδιότητα της διαχειρίστριας σε αυτή, ενώ ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010-31/12/2010, που θεσπίστηκε ως μεταβατική διάταξη, λόγω κατάργησης των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.2523/97, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας, καθώς το συγκεκριμένο πρόστιμο δεν περιλαμβάνεται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές.

Κατόπιν αυτού, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απουσίας αλληλέγγυας ευθύνης της για την πληρωμή των ποσών που καταλογίζονται με τις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται δεκτός, **με την επιφύλαξη που τυχόν φέρει την ιδιότητα της διαχειρίστριας κατά τη λύση της εταιρείας, για την οφειλή από την οριστική πράξη του φόρου εισοδήματος**. Ελλείψει δε αλληλέγγυας ευθύνης κατά τα προηγουμένως αναφερόμενα, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.4 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., για να προσβάλλει τις κρινόμενες πράξεις στην ουσία τους.

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της από **27-01-2023** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ ως εξής:

- α) την **αποδοχή** της αναφορικά με τη μη ύπαρξη αλληλέγγυας ευθύνης, όπως αναλυτικά παρατέθηκε πιο πάνω και
- β) την **απόρριψη** ως **απαράδεκτης** για τους λοιπούς ισχυρισμούς

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.