



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-10-2024
Αριθμός απόφασης: 2273

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο :3332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url:www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ.Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

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. Την από 22-05-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά:

α)της υπ'αριθμ./01-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ. και

β)της υπ'αριθμ./01-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις του ΕΛ.ΚΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7- Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-05-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./01-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ. καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, κύριος φόρος ύψους 54.913,25€, τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.600,00€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 27.456,63€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 83.969,88€.

Με την υπ'αριθμ./01-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ. που εκδόθηκε με υπόχρεο την εταιρία «.....», με ΑΦΜ, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 38.450,71€ και επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας πρόστιμο άρθρου 58^Α παρ.2 Ν.4987/2022 ύψους 19.225,36€, από το οποίο αφαιρέθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α παρ.1 Ν.4987/2022 ύψους 4.456,92€, ώστε το συνολικό ποσό προς καταβολή ανήλθε στο ύψος των 53.219,15€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 01-05-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρία «.....», με ΑΦΜ, δυνάμει της υπ'αριθμ./09-10-2023 εντολής του προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από 31-05-2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ που συντάχθηκε για την εταιρία, κατόπιν διαπίστωσης ότι το φορολογικό έτος 2018, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 3.458 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 36.959,94€ πλέον ΦΠΑ 8.870,39€. Επιπλέον, διαπιστώθηκε από τα στοιχεία του taxis και του elenxis ότι σε βάρος της εταιρίας εκδόθηκαν πράξεις επιβολής προστίμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 181,05€ πλέον ΦΠΑ 43,45€. Ακολούθως, ο έλεγχος του ΕΛ.ΚΕ. κοινοποίησε στην ελεγχόμενη εταιρία τις με αρ. πρωτ./11-10-2023,/11-10-2023,/13-10-2023 και/01-11-2023 προσκλήσεις άρθρου 14 Ν.4987/2022 για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, αλλά η εταιρία δεν ανταποκρίθηκε. Εν συνεχεία και επειδή δεν υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα στο ύψος των 232.387,97€ βάσει του κύκλου εργασιών ΦΠΑ, και πρόσθεσε στα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα τη συνολική καθαρή αξία

μη έκδοσης ύψους 37.141€, ενώ δεν αναγνώρισε αγορές και δαπάνες λόγω μη προσκόμισης παραστατικών, εκτός από δαπάνες ενοικίων ύψους 74.018€ και ασφαλιστικών εισφορών ύψους 6.154,91€. Επιπλέον, ως προς τον έλεγχο ΦΠΑ, πρόσθεσε τη συνολική καθαρή αξία μη έκδοσης ύψους 37.141€ στην αξία των φορολογητέων εκροών δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών στοιχείων. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος συνέταξε το υπ'αριθμ./15-02-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 και προέβη σε κοινοποίηση αυτών, με ανάρτηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, τόσο στον λογαριασμό της εταιρίας, όσο και στους λογαριασμούς αυτών που ήταν διαχειριστές της εταιρίας κατά τον χρόνο της κοινοποίησης και κατά το υπό κρίση έτος 2018, μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα, ως διαχειριστή της εταιρίας κατά το χρονικό διάστημα από 24-01-2018 έως 13-04-2018. Υποβλήθηκαν τα από 05-03-2024 και 06-03-2024 υπομνήματα του προσφεύγοντος και όλων των διαχειριστών κατά το υπό κρίση έτος, αλλά οι απόψεις τους δεν διαφοροποίησαν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Περαιτέρω, σε συνέχεια του υπ'αριθμ./15-02-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, συντάχθηκε το υπ'αριθμ./26-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ως ορθή επανάληψη του πρώτου, το οποίο κοινοποιήθηκε στους ανωτέρω, αλλά δεν ανταποκρίθηκαν εκ νέου. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με ηλεκτρονική ανάρτηση στις 01-05-2024 που αναγνώστηκε στις 09-05-2024.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, κατά το μέρος που του καταλογίζεται αλληλέγγυα ευθύνη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Έλλειψη υπαιτιότητας. Στην πραγματικότητα δεν άσκησε ποτέ διαχείριση της εταιρίας και δεν είχε την δυνατότητα ελέγχου και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεών της. Ορίσθηκε ως διαχειριστής της εταιρίας με πολύ περιορισμένες εξουσίες κατόπιν απαίτησης του, ο οποίος είναι ο πραγματικά υπεύθυνος που εκμεταλλεύτηκε την απειρία του, την καλή πίστη και την ανάγκη του για επαγγελματική αποκατάσταση. Από τα στοιχεία του Γ.Ε.ΜΗ. επιβεβαιώνεται ότι γίνονται αλληπάλληλες τροποποιήσεις καταστατικού της εταιρίας με κύριο χαρακτηριστικό την είσοδο και έξοδο διαφόρων προσώπων με ποσοστό συμμετοχής 1% στο εταιρικό κεφάλαιο. Κατά την περίοδο που ήταν διαχειριστής ο προσφεύγων, ο ήταν ο μοναδικός εταίρος με ποσοστό 100 % των εταιρικών μεριδίων και σύμφωνα με το άρθρο 10 του καταστατικού ήταν αδύνατη και μη επιτρεπτή οποιαδήποτε πράξη εκπροσώπησης, διαχείρισης ή διάθεσης χωρίς την δική του απόφαση και υπογραφή. Επιπλέον, δεν είχε γνώση και συμμετοχή στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, αλλά οι παραβάσεις αυτές τελέστηκαν και το διάστημα πριν από τον διορισμό του ως διαχειριστή και μετά την αποχώρησή του, ώστε πρόκειται για επαναλαμβανόμενη μεθοδευμένη πρακτική του ανωτέρω πραγματικά υπεύθυνου προσώπου. Δεν έλαβε αμοιβή και δεν συμμετείχε σε κανένα διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας. Παρείχε μόνο προσωπική εργασία και δεν εκπροσωπούσε την εταιρία απέναντι στους τρίτους. Έχει ασκήσει την με αριθμ. καταχ./25-11-2021 προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της υπ'αριθμ./27-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της σιωπηρής απόρριψης της υπ'αριθμ./28-12-2020 αίτησής του ενώπιον της ΔΟΥ περί απαλλαγής από κάθε ευθύνη για τα χρέη της εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 29 Ν.4646/2019. Επιπλέον, με την υπ'αριθμ./2022 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου έγινε

δεκτή η με αρ. καταχ./2021 προσφυγή του και συγκεκριμένα ότι δεν είχε υπαιτιότητα για την μη καταβολή οφειλών προς τον e-ΕΦΚΑ.

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς, καθώς δεν αναγράφουν το όνομά του ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο και δεν προσδιορίζεται η έκταση της ευθύνης του με βάση την φορολογική περίοδο που ήταν διαχειριστής. Επιπλέον, η φορολογική διοίκηση όφειλε να προσδιορίσει την ευθύνη του και να λάβει υπόψη τις παραβάσεις και τις απορριπτόμενες δαπάνες που ανάγονται στην χρονική περίοδο που ήταν διαχειριστής και να προσδιορίσει τα συγκεκριμένα ποσά για τα οποία ευθύνεται.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του Ν.5104/2024 : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 και τον καθορισμό λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής ορίζεται : «.....Άρθρο 22. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ.1 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) :

«1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος:

- α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ή
- β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν.5104/2024 : «..... Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:.....θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 34 του Ν.4646/2019 : «1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων **κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής 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 βεβαίωσής 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 βεβαίωσής 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.....

7. 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 το άρθρο 34 παρ.1 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 και με το άρθρο 67 παρ.3 του ίδιου νόμου αναριθμήθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 σε παράγραφο 4, το δε άρθρο 50 του Ν.4174/2013 κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 50 του Ν.4987/2022 ως εξής: «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 οποιοσδήποτε 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 του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης 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 βαρύνει 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 βαρύνει 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 πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. 2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.....

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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.....».

Επειδή, ομοίως στο άρθρο 49 του Ν. 5104/2024 σχετικά με την αλληλέγγυα ευθύνη ορίζεται : «1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, όπως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,

β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παρούσας νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α) και γ) κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Εάν οι φορολογικές οφειλές της παρούσας έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει 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

αλληλεγγυα ευθύνη βαρύνει 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. 2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.....4. Πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο, δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2128/2020 με θέμα «Άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα»: «Σχετικά με το ζήτημα της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής από τους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων και κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμ. 498/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β), σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. - η οποία αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201) - «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

2. Με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι «... με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63

του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.) νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής».

3. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων δύνανται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανή προσφυγή κατά οποιασδήποτε πράξης ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας από τη Φορολογική Διοίκηση (πράξη ρητή ή σιωπηρή, που εκδίδεται ή συντελείται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.). Τα ως άνω προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής...»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την απόφ. 2816/2020 ΣτΕ, Β' Τμ. 7μ. ότι με την προσφυγή που οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι ασκούν κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου, στη διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση του οποίου είναι εντεταλμένοι, μπορούν να προβάλλονται αφενός μεν λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η συνδρομή των κατά νόμον προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους, αφετέρου δε λόγοι, αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου.

Επειδή, στην Ε 2173/30-10-2020 εγκύκλιο με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» ορίζονται τα εξής :

«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.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται (α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις), (β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και (γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις).....

4. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές,

αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και **όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.**

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:

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 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, ΣΤΕ 2523/2013 και ΑΠ 828/2020),.....

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).....

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

11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994.

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλεγγύας ευθύνης

.....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

.....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.....

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 της 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 αλληλεγγύα 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..

Z. Παραδείγματα

Για την καλύτερη κατανόηση των προϋποθέσεων θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης παρατίθενται τα πιο κάτω παραδείγματα:..... 41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/1994 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1082/2021 Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 : «**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 ή τελεσίδικη 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.

10. Έλλειψη δικαιοπρακτικής ικανότητας κατά τον επίμαχο χρόνο, πιστοποιούμενη από δικαστική απόφαση (π.χ. θέση υπό δικαστική συμπαράσταση)....»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν σε βάρος της υπόχρεου εταιρίας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ και συγκεκριμένα οι υπ’αριθμ. /01-05-2024 και /01-05-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2018, οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν ελέγχου από το ΕΛ.ΚΕ. Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, ως διαχειριστή της υπόχρεου εταιρίας κατά το χρονικό διάστημα από 24-01-2018 έως 13-04-2018, αλλά δεν κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στο σώμα αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 38 περ.θ’ του Ν. 5104/2024. Ωστόσο, από τα στοιχεία του taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει οριστεί από τη φορολογική αρχή ως συνυπεύθυνος στα χρέη της ανωτέρω εταιρίας ύψους 53.219,15€, όπως προέκυψαν από την υπ’αριθμ. /01-05-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων υποβάλει την υπό κρίση προσφυγή ατομικά και για λογαριασμό του και όχι για λογαριασμό της υπόχρεου εταιρείας, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.5104/2024. Επιπλέον, η δυνατότητα παράλληλης με το νομικό πρόσωπο άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής παρέχεται στα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 49 του Ν.5104/2024.

Επειδή, ρητά ορίζεται στην Ε.2173/2020 ότι για οφειλές που ανάγονται σε έτη πριν την τροποποίηση του άρθρου 50 Ν.4174/2013 με το άρθρο 34 του Ν.4646/2019 και βεβαιώνονται από τις 12-12-2019 και μετά, δεν δύναται το πρώτον να θεμελιωθεί ευθύνη σε πρόσωπα που δεν ευθύνονταν με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης, λόγω μη δυνατότητας χειροτέρευσης της θέσης του διοικούντος προσώπου. Σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 Ν.4174/2013, πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34 Ν. 4646/2019, σε συνδυασμό με την ως άνω Ε 2173/30.10.2020 εγκύκλιο του Διοικητή ΑΑΔΕ, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες το νομικό πρόσωπο, το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος, ενώ αυτοί καθίστανται αλληλεγγύως υπεύθυνοι για το φόρο αυτό μόνο μετά τη διάλυση του νομικού προσώπου και εφόσον φέρουν τη συγκεκριμένη ιδιότητα κατά το χρόνο αυτό. Συνεπώς, ως προς τον φόρο εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, καθώς η υπόχρεος εταιρεία δεν έχει λυθεί μέχρι την αποχώρηση και αντικατάστασή του από τη διαχείριση της εταιρίας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, στο πρόσωπο του προσφεύγοντος δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη ως προς την υπ'αριθμ./01-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ώστε ο προσφεύγων δεν νομιμοποιείται ενεργητικώς να ασκήσει προσφυγή ατομικώς και «ιδίω λογαριασμού» κατά της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης. Συνεπώς, η κρινόμενη προσφυγή είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη, λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 του Ν.5104/2024 και στο άρθρο 64 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ'αριθμ./01-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, αντίθετα, ο προσφεύγων παραδεκτά ασκεί την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά της υπ'αριθμ./01-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, καθώς εμφανίζεται στο taxis ως συνυπεύθυνος για χρέη που προέκυψαν από τον έλεγχο ΦΠΑ σε βάρος της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, η δε αλληλέγγυα ευθύνη του θεμελιώνεται λόγω της ιδιότητας του ως διαχειριστή κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, δεδομένης της ευθύνης του για οφειλές ΦΠΑ και κατά τις προϊσχύουσες του Ν.4646/2019 διατάξεις. Συνεπώς, έχει έννομο συμφέρον για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, στο άρθρο 49 του Ν.5104/2024, όμοιο με το άρθρο 50 Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4646/2019, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στηρίζεται στη σωρευτική ύπαρξη των τιθέμενων σε αυτό προϋποθέσεων που συνδέονται : α)με την ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων σε σχέση με τη διοίκηση του νομικού προσώπου, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο-διοικητή του και ειδικότερα στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με την πράξη διορισμού του καθηκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου, β)με συγκεκριμένα είδη φόρου και γ) με την ύπαρξη υπαιτιότητας του εκπροσώπου, η οποία τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητας αυτού ως εκπροσώπου της εταιρίας, δύναται όμως αυτός να ανατρέψει το μαχητό τεκμήριο αποδεικνύοντας την έλλειψή της. Επιπλέον, ρητά ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 49 του Ν.5104/2024 ότι, αν οι οφειλές

διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της ίδιας παραγράφου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι οφειλές ΦΠΑ ύψους 53.219,15€, για τις οποίες έχει οριστεί συνυπεύθυνος ο προσφεύγων, προέκυψαν από έλεγχο. Επιπλέον, βάσει των στοιχείων του taxis, καθώς και των στοιχείων δημοσιότητας στο ΓΕΜΗ, ήταν διαχειριστής στην υπόχρεο εταιρία για το χρονικό διάστημα από 24-01-2018 έως 13-04-2018. Συνεπώς, για τις οφειλές που ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του ως διαχειριστή στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του, εκ μόνης δε της ιδιότητάς του τεκμαίρεται η υπαιτιότητά του.

Επειδή στο άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται : «2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...]».

Επειδή, ειδικότερα, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές φορολογικού έτους 2018, προσθέτοντας στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές τη συνολική καθαρή αξία μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ύψους 37.141,00€ πλέον ΦΠΑ 8.913,84€ που προέκυψε ως εξής :

Α)κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο της 11/11/2018 διαπιστώθηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε μία περίπτωση καθαρής αξίας 6,85€ πλέον ΦΠΑ 1,65€,

Β)κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο της 24/11/2018 διαπιστώθηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τέσσερις περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 157,26€ πλέον ΦΠΑ 37,74€,

Γ)κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο της 23/12/2018 διαπιστώθηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε δύο περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 16,94€ πλέον ΦΠΑ 4,06€,

Δ)από την επεξεργασία λογιστικών αρχείων της επιχείρησης διαπιστώθηκε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά τους μήνες Ιανουάριο έως Σεπτέμβριο του φορολογικού έτους 2018, σε 3.458 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 36.959,94€ πλέον ΦΠΑ 8.870,39€.

Ακολουθως, ο έλεγχος του ΕΛ.ΚΕ. δεν αναγνώρισε τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές λόγω μη προσκόμισης των νόμιμων παραστατικών, καθώς η ελεγχόμενη εταιρία δεν ανταποκρίθηκε στις με αρ. πρωτ. /11-10-2023, /11-10-2023, /13-10-2023 και /01-11-2023 προσκλήσεις άρθρου 14 Ν.4987/2022 για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης στο ..ΕΛ.ΚΕ.

Επειδή, κατά τον χρόνο που υφίστατο η υποχρέωση της εταιρίας να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης κατόπιν των από 11/10/2023, 13/10/2023 και 01/11/2023 προσκλήσεων, ο προσφεύγων δεν ήταν πλέον διαχειριστής του

νομικού προσώπου, ώστε να ευθύνεται για την οφειλή ύψους 53.219,15€ που προέκυψε από τον προσδιορισμό των εισροών και εκροών από τον έλεγχο και ιδιαίτερα από την μη αναγνώριση άσκησης δικαιώματος έκπτωσης φόρου εισροών λόγω μη προσκόμισης των νόμιμων παραστατικών. Επιπλέον, η διαφορά φόρου εκροών λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις 11/11/2018, στις 24/11/2018 και στις 23/12/2018, όπως διαπιστώθηκε κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων, καθώς και λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τους μήνες Μάιο έως Σεπτέμβριο του 2018, όπως προέκυψε από τον έλεγχο επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ, ανάγεται σε χρονικό διάστημα που ο προσφεύγων δεν ήταν πλέον διαχειριστής του υπόχρεου νομικού προσώπου, καθώς η θητεία του έληξε στις 13-04-2018 και συνεπώς δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του στο μεταγενέστερο από τη λήξη της θητείας του χρονικό διάστημα.

Επειδή, ωστόσο, βάσει της από 31-05-2019 πληροφοριακής έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ΥΕΔΔΕ, στην οποία ερείδεται ο έλεγχος του ΕΛ.ΚΕ., διαπιστώθηκε, ύστερα από επεξεργασία των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης, ήτοι βιβλίων και στοιχείων, που προσκόμισε στην ΥΕΔΔΕ η εταιρία «.....», ότι η τελευταία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 3.458 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 36.959,94€ πλέον ΦΠΑ 8.870,39€ στο χρονικό διάστημα από τον Ιανουάριο έως Σεπτέμβριο του 2018, για το δε χρονικό διάστημα από τον Ιανουάριο έως Απρίλιο του 2018 που ο προσφεύγων ήταν διαχειριστής του νομικού προσώπου, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του για τυχόν οφειλή που προκύπτει από την απόκρυψη φορολογητέας ύλης που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης από την ΥΕΔΔΕ και αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα :

α/α	Μήνας	Συνολική Αξία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1	Ιανουάριος	817,50€	659,27€	158,23€
2	Φεβρουάριος	460,70€	371,53€	89,17€
3	Μάρτιος	565,00€	455,65€	109,35€
4	Απρίλιος	2.987,70€	2.409,44€	578,26€
	Σύνολο :	4.830,90€	3.895,89€	935,01€

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, το αίτημα του προσφεύγοντος να περιοριστεί η αλληλέγγυα ευθύνη του στις οφειλές που ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του κρίνεται βάσιμο και γίνεται αποδεκτό, ώστε η αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος θεμελιώνεται για την οφειλή ύψους 935,01€ που προκύπτει από την απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τους μήνες που ήταν διαχειριστής του νομικού προσώπου, ήτοι τους μήνες Ιανουάριο έως Απρίλιο του 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την έλλειψη υπαιτιότητάς του για το σύνολο των οφειλών της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, για τον λόγο ότι την πραγματική διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας ασκούσε ο, ο οποίος κατείχε το 100% των εταιρικών μεριδίων της εταιρίας. Ωστόσο, σύμφωνα με την από 22-01-2018 τροποποίηση και κωδικοποίηση καταστατικού της εταιρίας, που καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο με κωδικό αριθμό καταχώρησης, ανατίθεται η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας στον προσφεύγοντα και ειδικότερα ορίζεται ότι ο διαχειριστής : «θα εκπροσωπεί νόμιμα την εταιρεία και θα ενεργεί κάθε πράξη διαχείρισης και διάθεσης σε κάθε περίπτωση αναγόμενη στο σκοπό της εταιρείας, υπογράφων κάτω από την εταιρική επωνυμία. Ενδεικτικά ο

διαχειριστής εκπροσωπεί την εταιρεία στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό ενώπιον Δημοσίων, Δημοτικών, Κοινοτικών και άλλων Αρχών, φυσικών ή νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, Διεθνών Οργανισμών και των οργάνων τους, καθώς και ενώπιον οποιουδήποτε Ελληνικού ή Διεθνούς Δικαστηρίου ή Δικαστικής Αρχής οποιουδήποτε βαθμού και δικαιοδοσίας. Αναλαμβάνει χρήματα, αξιόγραφα, μερίσματα, αποδείξεις και τοκομερίδια, εισπράττει χρήματα, εκδίδει, αποδέχεται, οπισθογραφεί και τριτεγγυάται συναλλαγματικές, γραμμάτια εις διαταγήν και επιταγές, παραλαμβάνει, οπισθογραφεί και εκχωρεί φορτωτικές, αποθετήρια και ενεχυρόγραφα, συνάπτει φορτωτικές, αποθετήρια και ενεχυρόγραφα έως του ποσού των διακοσίων πενήντα ευρώ (250,00 €). Για οποιαδήποτε συναλλαγή πέραν αυτού του ποσού, απαιτείται η υπογραφή και του εταίρου Συνάπτει κάθε είδους συμβάσεις με Ασφαλιστικούς Οργανισμούς (Ιδιωτικούς και Δημόσιους). Για την υπογραφή συμβάσεων με Τράπεζες και με οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, παροχή και λήψη δάνειων, άνοιγμα πιστώσεων, έκδοση εγγυητικών επιστολών, διορισμό πληρεξουσίων δικηγόρων και γενικά για κάθε πράξη εκπροσώπησης, διαχείρισης ή διάθεσης που εξυπηρετεί το σκοπό της εταιρικής επιχείρησης, απαιτείται η υπογραφή του διαχειριστήκαι του εταίρου Ο διαχειριστής είναι και Ταμίας της εταιρείας και δικαιούται να εισπράττει για λογαριασμό της εταιρείας από οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, Δημόσιο Ταμείο, Οργανισμό, τράπεζα κλπ. χρηματικά ποσά, να παραλαμβάνει πράγματα και να χορηγεί τις σχετικές αποδείξεις και εξοφλήσεις μέχρι του ποσού των διακοσίων πενήντα ευρώ (250,00 €). Για οποιαδήποτε συναλλαγή πέραν αυτού του ποσού, απαιτείται η υπογραφή και του εταίρου» Από τα οριζόμενα στο καταστατικό προκύπτει η ανάληψη διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρίας και προβλέπεται μεν ότι για ποσά άνω των 250,00€ απαιτείται η σύμφωνη γνώμη του εταίρου, αλλά αυτό δεν αποκλείει την άσκηση διαχειριστικής εξουσίας, όπως αναλυτικά περιγράφεται στο καταστατικό, ήτοι εκπροσώπηση ενώπιον αρχών, ανάληψη και είσπραξη χρημάτων, διαχείριση ταμειακών συναλλαγών, έκδοση και παραλαβή αξιογράφων, ενώ ρητά ορίζεται ότι για κάθε πράξη διαχείρισης και εκπροσώπησης που εξυπηρετεί τον σκοπό της εταιρικής επιχείρησης απαιτείται και η υπογραφή του προσφεύγοντος ως διαχειριστή. Περαιτέρω, αναφορικά με τους ισχυρισμούς του ότι η εκπλήρωση των υποχρεώσεων της εταιρίας ανήκε αποκλειστικά στον και ότι ο ίδιος δεν έλαβε καμία αμοιβή διαχειριστή, δεν ερχόταν σε επαφή με προμηθευτές και πελάτες, δεν είχε την δυνατότητα διενέργειας τραπεζικών συναλλαγών και δεν παρακολουθούσε τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας, δεν προσκομίζει έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία της εταιρίας, τραπεζών ή αρχών, αλλά μόνο μαρτυρίες προσώπων και συγκεκριμένα την υπ' αριθμ. /23-10-2023 ένορκη εξέταση του λογιστή της εταιρίας και υπεύθυνες δηλώσεις εργαζόμενων στην επιχείρηση.

Επειδή, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

(σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α΄). (σχετ. ΣΤΕ 5292/2013, ΣΤΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991). Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 124 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας : *"Το δικαστήριο, αποβλέποντας στην ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελεύθερα, αν οι ειδικές διατάξεις που διέπουν την κρινόμενη υπόθεση δεν ορίζουν διαφορετικά."* Εν προκειμένω, οι υπεύθυνες δηλώσεις προσώπων που δηλώνουν εργαζόμενοι στην εταιρία δεν αποτελούν νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, ενώ από το περιεχόμενο της από 03-07-2019 υπεύθυνης δήλωσης του δεν προκύπτει ότι αυτός είχε την αποκλειστική διαχείριση αλλά δηλώνει ότι έχει το 100 % των εταιρικών μεριδίων. Περαιτέρω, στην υπ' αριθμ. /23-10-2023 ένορκη εξέταση μάρτυρα που έχει ληφθεί σύμφωνα με το άρθρο 185 Ν.2717/1999 στο στάδιο της προδικασίας σχετικά με την εξέταση της υπ' αριθμ. /25-11-2021 προσφυγής ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο δηλώνει λογιστής της εταιρίας από τα τέλη του Δεκεμβρίου 2017 έως τα τέλη Ιουνίου 2019 και βεβαιώνει ότι την διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας ασκούσε αποκλειστικά ο Ωστόσο, πέραν της μαρτυρίας του, το γεγονός ότι η εκπροσώπηση της εταιρίας ανήκε αποκλειστικά στον δεν αποδεικνύεται από άλλα έγγραφα της εταιρίας ή τρίτων ιδιωτών ή δημοσίων αρχών, ώστε από την εκτίμηση και αξιολόγηση του συνόλου των στοιχείων να αποδειχθεί η μη άσκηση πραγματικής διαχείρισης και εκπροσώπησης, όπως απαιτεί η Α.1082/2021. Ανάλογα έγγραφα που τέθηκαν υπόψη του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /2024 απόφασή του, όπως το από 24-01-2019 έγγραφο παραλαβής εξοπλισμού και η από 13-03-2019 εξώδικη δήλωση αλλοδαπής ανώνυμης εταιρίας δεν αφορούν το διάστημα που ήταν διαχειριστής ο προσφεύγων.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της ΔΟΥ την υπ' αριθμ. /28-12-2020 αίτησή του, ζητώντας την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη του για οφειλές της εταιρίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4646/2019, η δε αίτησή του απορρίφθηκε σιωπηρά και υπέβαλε, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την υπ' αριθμ. /27-04-2021 ενδικοφανή προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης. Εν συνεχεία, άσκησε την υπ' αριθμ. /25-11-2021 προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής. Επί της υπ' αριθμ. /25-11-2021 προσφυγής εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /12-07-2024 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίο έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τις οφειλόμενες από την εταιρία «.....» φορολογικές οφειλές που ανάγονται στο χρονικό διάστημα από 24-01-2018 έως 13-04-2018, καθώς από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του δικαστηρίου συνάγεται ότι «ο ασκούσε εν τοις πράγμασι τα καθήκοντα διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων και όχι ο τυπικά ορισθείς ως διαχειριστής αυτής προσφεύγων, ο οποίος δεν είχε καμία εν τοις πράγμασι ουσιαστική διαχειριστική εξουσία». Ωστόσο, η εν λόγω απόφαση δεν είναι τελεσίδικη, όπως απαιτεί η Α. 1082/2021 για την απόδειξη της έλλειψης υπαιτιότητας, έχει δε ασκηθεί η υπ' αριθμ. ... /12-09-2024 έφεση από το ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Επιπλέον, ο προσφεύγων προσκομίζει την υπ' αριθμ. /2022 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου που αφορά την ευθύνη του προσφεύγοντος για ασφαλιστικές και όχι για φορολογικές οφειλές.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τα όσα επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων δεν αποδεικνύεται ότι δεν είχε πραγματική ανάμειξη στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν άσκησε ποτέ πράξεις διαχείρισης και δεν είχε

την δυνατότητα ελέγχου και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την **εν μέρει αποδοχή** της από 22-05-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, ήτοι:

α) ως **απαράδεκτης** κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ'αριθμ. /01-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης, για τον λόγο ότι δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του για την οφειλή που προκύπτει από την πράξη αυτή και

β) ως **εν μέρει δεκτής** κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ'αριθμ. /01-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., όσον αφορά τον περιορισμό της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος στις οφειλές που ανάγονται στην φορολογική περίοδο που ο προσφεύγων ήταν διαχειριστής του υπόχρεου νομικού προσώπου, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.