



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
& ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 20-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1613

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

- 1.** Τις διατάξεις:
 - α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - β.** Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
 - γ.** Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ.** Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014)

«Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ: κατά της υπ' αριθμόν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007) και της από έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος του ίδιου οικονομικού έτους και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ: **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2007 – 31/12/2007 (οικ. έτος 2008)** της οποίας ζητείται η ακύρωση καθ' ολοκληρίαν και πάντως ως προς το μέρος με το οποίο ο προσφεύγων ορίζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνος.

5. Την από ... έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

6. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου

Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Από τον έλεγχο που έγινε στην ανώνυμη μεταφορική εταιρεία από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ. 1037/2005 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, για τη χρήση 2007 (οικ. έτος 2008), συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.2238/1994.

Σημειώνεται, ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση είχε εκδοθεί αρχικά η υπ. Αριθμ εντολή ελέγχου από την ίδια Δ.Ο.Υ., με την οποία συντάχθηκε το προβλεπόμενο ειδικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της Πολ.1072/2011, το οποίο δεν αποδέχθηκε η ελεγχόμενη επιχείρηση, με αποτέλεσμα να ελεγχθεί η υπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005 (αρ.13, παρ.2 πολ.1072/2011).

- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008), επιβλήθηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «» με Α.Φ.Μ.: διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 312.918,48 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 375.502,18 ευρώ. (συνολικό ποσό: 688.420,66 ευρώ).

Η παραπάνω πράξη κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα λόγω διορισμού του, με την υπ' αριθμό/2013 απόφαση του Ειρηνοδικείου, ως εκκαθαριστή στην ως άνω εταιρεία

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση καθ' ολοκληρίαν και πάντως ως προς το μέρος που τον ορίζει αλληλεγγύως υπεύθυνο, της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης και της από έκθεσης φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α., για την κρίσιμη χρήση 2007, έχει υποπέσει σε παραγραφή.

β) Ο προσφεύγων αρνείται ότι είναι «εκκαθαριστής» ή «νόμιμος εκπρόσωπος» γιατί η σχετική δικαστική απόφαση για τη λύση της εταιρείας και τον ορισμό εκκαθαριστών δεν έχει τελεσιδικήσει.

γ) Ο προσφεύγων αρνείται ότι είναι «εκκαθαριστής» ή «νόμιμος εκπρόσωπος» γιατί δεν γνώριζε, ούτε έχει αποδεχθεί το δικαστικό διορισμό του ως εκκαθαριστή.

δ) Μη ευθύνη των «εκκαθαριστών» για φορολογικές οφειλές αναγόμενες σε χρήσεις για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί οποιαδήποτε εξουσία εκκαθάρισης και διαφοροποίηση από την ευθύνη διευθυνόντων συμβούλων και διευθυντών εταιρειών.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων στη χρήση 2007 έχει παραγραφεί, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου **72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋποθέσεων του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **84 παρ. 1 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας»*

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο **72§3 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: *«...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **13 παρ. 2 της Πολ. 1072/2011** «Αν για μέρος ή το σύνολο των χρήσεων που ελέγχθηκαν σύμφωνα με τον τρόπο και τη διαδικασία που ορίζεται στα άρθρα 2 έως 9 της απόφασης αυτής, δεν υποβληθεί από τον υπόχρεο αίτηση με πρόταση επίλυσης των φορολογικών διαφορών εντός της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 ή υποβληθεί τέτοια αίτηση αλλά για μια ή περισσότερες χρήσεις δεν επέλθει επίλυση του συνόλου των φορολογικών διαφορών κάθε χρήσης ή δεν τηρηθούν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 10, τότε ο έλεγχος για τις αντίστοιχες χρήσεις επεκτείνεται στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στα άρθρα 2 έως 5 της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/2005 και εφαρμόζονται ως προς τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων τα οριζόμενα στην προαναφερόμενη απόφαση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4337/2016** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος

από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- η αρχική εντολή ελέγχου, υπ' αριθμό 25/29-11-2013 για έλεγχο φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις της Πολ.1072/2011, εκδόθηκε εντός του 2013, πριν από την λήξη της αρχικής προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94.
- Η δεύτερη εντολή ελέγχου, υπ' αριθμό 80/19-4-2016 εκδόθηκε σε συνέχεια της πρώτης, έπειτα από τη μη αποδοχή του ειδικού σημειώματος ελέγχου της Πολ. 1072/2011.
- Περαιτέρω, με τις ως άνω διατάξεις έχουν παραταθεί οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν είναι εκκαθαριστής γιατί η σχετική δικαστική απόφαση λύσης της εταιρείας και διορισμού εκκαθαριστή δεν έχει τελεσιδικήσει, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως απαράδεκτος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 48 παρ.1 του Ν.2190/1920** «*Η εταιρεία μπορεί να λυθεί με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον εάν: α) κατά τη σύσταση της εταιρείας δεν καταβλήθηκε το κεφάλαιο που ήταν καταβλητέο, ολικά ή μερικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, β) η εταιρεία δεν έχει το ελάχιστο κεφάλαιο που ορίζεται κάθε φορά από το νόμο, γ) το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα του ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42γ, καταστεί*

κατώτερο του ενός δεκάτου (1/10) του μετοχικού κεφαλαίου και η γενική συνέλευση δεν λαμβάνει μέτρα κατά το άρθρο 47, δ) η εταιρεία δεν έχει υποβάλει, προς καταχώριση, οικονομικές καταστάσεις τριών (3) τουλάχιστον συνεχών διαχειριστικών χρήσεων, εγκεκριμένες από τη γενική συνέλευση. Έννομο συμφέρον για τη λύση της εταιρείας έχει και ο Υπουργός Ανάπτυξης, ή η κατά περίπτωση αρμόδια εποπτεύουσα Αρχή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 763 του ΚΠολΔ «1. Η προθεσμία της έφεσης και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την ισχύ και την εκτέλεση της απόφασης. 2. Το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση μπορεί και αυτεπαγγέλτως, κατά την έκδοση της απόφασής του, να αναστείλει την ισχύ και την εκτέλεσή της, ώσπου να γίνει απρόσβλητη με έφεση»

Επειδή, «κατά τη διάταξη του άρθρου 69 ΑΚ, που έχει εφαρμογή και στις Ανώνυμες Εταιρείες ελλείπει σχετικής ρυθμίσεως στο Νόμο 2190/1920, το Δικαστήριο, δικάζον κατά την εκούσια δικαιοδοσία, έχει την εξουσία να διορίζει προσωρινή διοίκηση για την άνω εταιρεία, όταν λείπουν τα για τη συγκρότηση της φυσικά πρόσωπα. Εξάλλου κατά το άρθρο 763 § 1 ΚΠολΔ, που αφορά στις διεξαγόμενες κατά την εκούσια δικαιοδοσία υποθέσεις, η προθεσμία της εφέσεως και η άσκηση αυτής δεν αναστέλλουν την ισχύ και την Εκτέλεση των σχετικών αποφάσεων. Παρέπεται εξ αυτών ότι η απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου που εκδόθηκε κατά την εν λόγω διαδικασία, με την οποία διορίζεται προσωρινή διοίκηση νομικού προσώπου, αναπτύσσει με τη δημοσίευσή της, άμεση ισχύ και εκτελεστικότητα (βλ. Κεραμέα - Κονδύλη - Νίκα Ερμ. ΚΠολΔ άρθρα 495-590 σελ. 882 και άρθρα 761 και 763)» (ΕφΑΘ 660/2007)

Επειδή, με την υπ' αριθμό/2013 απόφαση του Ειρηνοδικείου, η οποία ισχύει από τη δημοσίευσή της, ο προσφεύγων ορίστηκε εκκαθαριστής της εταιρείας, ορθώς η Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε σε αυτόν την προσβαλλόμενη πράξη.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι ο ίδιος δεν γνώριζε και δεν αποδέχθηκε το διορισμό του ως εκκαθαριστή, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 115 παρ.1 του Ν.2238/94 «Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των

ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών 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 βεβαίωσής τους.... Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.»

Επειδή, για τη θεμελίωση της ευθύνης των απαριθμούμενων στο άρθρο 115 του Ν.2238/94 προσώπων, αρκεί κατά τη νομολογία ο διορισμός τους και η αποδοχή του από αυτά, χωρίς να απαιτείται και ενεργός συμμετοχή τους και ανάμιξη στη δημιουργία των φορολογικών οφειλών της εταιρείας. Έτσι, για τη στοιχειοθέτηση ευθύνης σε κάποιο πρόσωπο, κατ' άρθρο 115 παρ.1 του ν.2238/94, αρκεί η απόκτηση μίας εκ των περιοριστικά αναφερόμενων ιδιοτήτων κατά τον κρίσιμο χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης, χωρίς να ενδιαφέρει η συμμετοχή του ή μη ή το ποσοστό συμμετοχής του ή η υπαιτιότητά του ή μη στη δημιουργία του εταιρικού χρέους. Έτσι, είναι αδιάφορη για την εφαρμογή του άρθρου 115 παρ.1 του ν.2238/94 η τυχόν ανάμιξη τους στη δημιουργία της οφειλής, καθόσον η ανάμιξη αυτή απορρέει ευθέως κατά το νόμο από την ιδιότητα, που απλώς απέκτησαν τα εν λόγω πρόσωπα και την οποία αποδέχτηκαν (η αστική Ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές. Αικ. Φινοκαλιώτη, σελ. 133, εκδόσεις: Σάκουλα).

Επειδή, προϋπόθεση για την απόκτηση των παραπάνω ιδιοτήτων είναι η αποδοχή του διορισμού από το πρόσωπο, όπως απαιτείται και για την απόκτηση της ιδιότητας του μέλους του δ.σ. Η αποδοχή μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή, δηλαδή να προκύπτει από την ανάληψη των καθηκόντων. Σε περίπτωση καταλογισμού ευθύνης εκ των ιδιοτήτων αυτών, το βάρος απόδειξης τη μη αποδοχής και άρα της μη θεμελίωσης ευθύνης στο πρόσωπό τους φέρουν τα ίδια τα φερόμενα ως ευθυνόμενα πρόσωπα. Έτσι, οι φερόμενοι ως εκκαθαριστές δεν μπορούν να αρνηθούν την παραπάνω ιδιότητά τους και την εξ' αυτής απορρέουσα ευθύνη τους, παρά μόνο αν επικαλεσθούν και αποδείξουν είτε ότι αγνοούσαν το διορισμό τους στη θέση που συνεπάγεται τη σχετική ευθύνη, είτε ότι δεν τον αποδέχτηκαν, είτε ότι το Δημόσιο τελούσε σε γνώση πράξεων ή γεγονότων που είχαν ως αποτέλεσμα να πάψουν αυτοί, κατά το νόμο, να φέρουν τις παραπάνω ιδιότητες. (η αστική Ευθύνη

των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές. Αικ. Φινοκαλιώτη, σελ. 132, εκδόσεις: Σάκουλα).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο προσφεύγων ορίστηκε εκκαθαριστής της λυθείσας ανώνυμης εταιρείας με την υπ' αριθμόν .../2013 απόφαση του Ειρηνοδικείου, την οποία αποδέχτηκε σιωπηρά ή κατά της οποίας, σε κάθε περίπτωση, δεν εναντιώθηκε.
- Επειδή, η ευθύνη του εκκαθαριστή, σύμφωνα με το άρθρο 115 του Ν.2238/94, είναι αντικειμενική, δηλαδή, κρίσιμος όρος για τη θεμελίωση της ευθύνης είναι η κτήση και μόνο της επίμαχης ιδιότητας, «αδιαφορώντας» για το βουλευτικό στοιχείο, την ανάμιξη στη δημιουργία της οφειλής ή την ύπαρξη υπαιτιότητας.
- Ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη μη αποδοχή του διορισμού του ως εκκαθαριστή της ανώνυμης επιχείρησης, αφού δεν προέβη σε ρητή αποποίηση.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι εκκαθαριστές δεν φέρουν ευθύνη για φορολογικές οφειλές αναγόμενες σε χρήσεις για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί οποιαδήποτε εξουσία εκκαθάρισης, καθώς και ότι η ευθύνη τους διαφοροποιείται από την ευθύνη των διευθυντών και των διευθύνων συμβούλων, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/94, αλλά και τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 2859/2000, ως προς το Φ.Π.Α., καθιερώνεται πρόσθετη υποχρέωση των μνημονευόμενων σε αυτές προσώπων, τα οποία εκπροσωπούν κατά το νόμο την ανώνυμη εταιρεία για την πληρωμή των βαρυνόντων αυτή και ρητώς κατ' είδος προσδιοριζόμενων φόρων. Κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, εν όψει του σκοπού της, συνισταμένου στην εξασφάλιση της είσπραξης των αναφερομένων σε αυτήν απαιτήσεων του Δημοσίου, ως και του ειδικού και του εξαιρετικού χαρακτήρα της, ερμηνευομένης επομένως στενώς (Στε4462/90, Ν.Σ.Κ. 173/2001), προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για την πληρωμή των ως άνω φόρων και δη με αναγκαστική εκτέλεση και κατά της ατομικής τους περιουσίας, είναι οι «διευθυντές», «διαχειριστές», «διευθύνοντες σύμβουλοι», και «εκκαθαριστές», εκ μόνης της ιδιότητάς τους αυτής. Δηλαδή εκείνοι οι οποίοι

εξελέγησαν ή διορίσθηκαν με τις ανωτέρω ιδιότητες με απόφαση της Γ.Σ. ή του Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας και εν συνεχεία αποδέχθηκαν τα ανατεθέντα σε αυτούς καθήκοντα. Από την ως άνω ειδική και εξαιρετική διάταξη δημιουργείται, ειδικότερα, ευθύνη και για τον εκκαθαριστή, εφόσον η φράση «κατά τη διάλυση», περιλαμβάνει χρονικώς και την εκκαθάριση για όσο διαρκεί..» (Ν.Σ.Κ. 461/2008)

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.:, εκκαθαριστή της ανώνυμης εταιρείας κάτοικο, οδός

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

Διαφορά φόρου	312.918,48€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	375.502,18€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	688.420,66€
----------------------------	--------------------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
& Νομικής Υποστήριξης
α/α

Ακριβές Αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Γραφείου
 Διοικητικής Υποστήριξης

Μαρινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).