



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 9-10-2020
Αριθμός απόφασης: 1587



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

- 1.α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία **12-05-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**, με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/21-4-2020 απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης επί της με αριθμό πρωτ./06.03.2020 αίτησης του προσφεύγοντα για την πλήρη παύση οποιασδήποτε προσωπικής και αλληλεγγύου ευθύνης του, για τις φορολογικές οφειλές της εταιρίας με την επωνυμία «.....Ο.Ε.» με ΑΦΜ:..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/21-04-2020 απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω σχετική αίτησή του.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **12-05-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και ασκείται παραδεκτά, βάσει του άρθρου 66 του Ν.4646/12-12-2019, όπως αυτή αντικαταστάθηκε αναδρομικά με το αρ.31 παρ.2 του Ν.4701/30-6-2020 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/21-04-2020 αίτησή του, ο προσφεύγων ζήτησε την πλήρη παύση οποιασδήποτε προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης του, για τις οφειλές της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα για τις υπ' αριθμ.: **α)...../15-3-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004, **β)...../15-3-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων, χρήσης 2004, **γ)...../15-3-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών, χρήσης 2004, **δ)...../15-3-2016** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του αρ.82 παρ.8 του Ν.2238/94, χρήσης 2004, **ε)...../15-3-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004), **στ)...../1-8-2011** Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004, **ζ)..../28-7-2011** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 & **η)..../15-3-2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004.

Από τις ανωτέρω πράξεις, η υπ' αριθμ./1-8-2011 Α.Ε.Π.-Κ.Β.Σ.(περίπτωση στ') και η υπ' αριθμ./28-7-2011 απόφαση επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (περίπτωση ζ') επιβλήθηκαν στην εταιρία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ:....., στα πλαίσια προσωρινού ελέγχου, λόγω αποδοχής-λήψης και καταχώρησης στη τηρούμενα βιβλία της κατά το έτος 2004, εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....», συνολικής αξίας 132.275,05€. Οι λοιπές προαναφερθείσες πράξεις επιβλήθηκαν στην εταιρεία «..... και Σ.Ι.Α. Ο.Ε.» δυνάμει της υπ' αριθμ./1-12-2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προαναφερθείσα εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004.

Δυνάμει των ανωτέρω πράξεων, πραγματοποιήθηκαν ταμειακές βεβαιώσεις στον Α.Φ.Μ: «..... Ο.Ε.» με Α.Τ.Β. /16-11-2011, /17-11-2011, /28-3-2016, /28-3-2016, /28-3-2016, /28-3-2016, /28-3-2016 και /29-3-2016.

Ο προσφεύγων εισήλθε στην ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «..... ΣΙΑ Ο.Ε» και ΑΦΜ: δυνάμει της από 29-08-2006 τροποποίησης του καταστατικού της εταιρίας «. ΟΕ», στην οποία συμμετείχαν ο με ποσοστό 70% και ο με ποσοστό 30%. Με την εν λόγω τροποποίηση του καταστατικού, ο του αποχώρησε από την ως άνω εταιρία και μεταβίβασε το ποσοστό του (30%) στον προσφεύγοντα. Επιπλέον, δυνάμει της ανωτέρω τροποποίησης, ορίστηκε ταμίας – διαχειριστής της εταιρείας ο, ο οποίος ήταν ήδη ταμίας – διαχειριστής της εταιρείας, ενώ κατά τη μεταβίβαση του ποσοστού της εταιρείας στον προσφεύγοντα, αναγράφηκε στο καταστατικό ότι: «Ο αποχωρών εταίρος ευθύνεται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής που κατείχε στην εταιρεία (30%) για τυχόν οικονομικές, φορολογικές και πάσης φύσεως υποχρεώσεις που θα προκύψουν, για το χρονικό διάστημα που ήταν μέλος της εταιρείας, ήτοι από 19-5-2003 ως τον Ιούνιο του 2006»

Ακολούθως, δυνάμει της από 17/07/2009 τροποποίησης του καταστατικού, ο προσφεύγων αποχώρησε από την ανωτέρω εταιρία «..... ΟΕ» και μεταβίβασε το 29% του ποσοστού του στον του και το 1% του ποσοστού του στον του, ως ετερόρρυθμο εταίρο, στη μετασχηματισθείσα πλέον εταιρεία «..... & ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:

Ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ. /21-4-2020 αίτησή του ζήτησε την παύση της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης του για τις οφειλές που προκύπτουν από τις προαναφερθείσες πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων, για τις οποίες υποστηρίζει ότι πρώτη φορά έλαβε γνώση με το υπ' αριθμ. /27-1-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επί αιτήματός του για έκδοση φορολογικής ενημερότητας. Στη συνέχεια, με την υπ' αριθμ. /18-3-2019 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, σε προγενέστερη αίτησή του, του χορηγήθηκαν αντίγραφα των πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων που εκδόθηκαν εις βάρος της εταιρείας «..... Ο.Ε.», κατά των οποίων άσκησε την υπ' αριθμ. /5-4-2019 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, βάσει της παρ.7 του άρθ.50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά.

Με την με αριθμό πρωτ. /21-04-2020 απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, απορρίφθηκε η ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντα περί παύσης οποιασδήποτε προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης για την πληρωμή των χρεών της εταιρίας «..... Ο.Ε.», με το αιτιολογικό ότι οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 4646/2019 δεν αναφέρονται σε ομόρρυθμες εταιρίες, των οποίων η ευθύνη για την καταβολή των οφειλών τους ρυθμίζεται ειδικώς από το συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 249, του άρθρου 257, της παραγράφου 3 του άρθρου 258 και του άρθρου 270 του Ν 4072/2012, καθώς και του άρθρου 920 του ΚΠολΔ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της με αριθμό πρωτ...../21-04-2020 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, την παύση της ευθύνης του για τις οφειλές που απορρέουν από τις υπ' αριθμ.: **α)..../15-3-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004, **β)...../15-3-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων, χρήσης 2004, **γ)...../15-3-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών, χρήσης 2004, **δ)...../15-3-2016** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρ.82 παρ.8 του Ν.2238/94, χρήσης 2004, **ε)...../15-3-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2004), **στ)..../1-8-2011** Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004, **ζ)..../28-7-2011** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 & **η)...../15-3-2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2004, οι οποίες επιβλήθηκαν στην εταιρία «..... ΟΕ» και την άρση οποιωνδήποτε ληφθέντων εις βάρος του μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης δυνάμει των με Α.Τ.Β./16-11-2011,/17-11-2011,/28-3-2016,/28-3-2016,/28-3-2016,/28-3-2016 και/29-3-2016 ταμειακών βεβαιώσεων, ισχυριζόμενος ότι:

1)Εσφαλμένα η φορολογική αρχή, με την προσβαλλόμενη με αριθμό πρωτ...../21-04-2020 απάντησή της, έκρινε ότι η διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 4646/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 50 του Ν. 4174/2013 και προβλέφθηκαν συγκεκριμένες προϋποθέσεις, βάσει των οποίων τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή φόρων και προστίμων, δεν αφορά τις ομόρρυθμες εταιρείες. Ο εταιρικός τύπος της ομόρρυθμης εταιρείας δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 34 του Ν. 4646/2019. Επιπλέον, κατά τη χρήση που ανάγεται η δημιουργία των οφειλών αλλά και κατά το χρόνο βεβαίωσης αυτών, ο προσφεύγων δεν μετείχε στην εταιρία, δεν ασκούσε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της εταιρίας και δεν έφερε τις ιδιότητες της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του Ν 4174/2013, ώστε να φέρει αντικειμενική ευθύνη για τη δημιουργία και την πληρωμή αυτών.

2)Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αντικείμενη στην συνταγματικώς προστατευτέα αρχή της εφαρμογής του ειδικότερου νόμου. Η ρύθμιση του άρθρου 50 του Ν 4174/2013 είναι ειδικότερη για τις φορολογικές οφειλές έναντι των άρθρων 257 § 1, 258 § 3, και 270 του Ν 4072/2012 στις οποίες περιλαμβάνονται γενικά όλες οι οφειλές και απαιτήσεις έναντι τρίτων και όχι αποκλειστικά του Δημοσίου.

3)Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αναίτιολογητη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Ν 4646/2019 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, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη 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 υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων 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.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του Ν 4646/2019 "29. Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του [άρθρου 115](#) του ν. [2238/1994](#) (Α' 151), της παρ. 7 του [άρθρου 22](#) του ν. [2648/1998](#) (Α' 238), της περ. β' του [άρθρου 55](#) του ν. [2859/2000](#) (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2020. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 δεν επιστρέφονται."

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 50 εδ. δ' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (09.10.2020): «Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...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. Η δυνατότητα δικαστικής αμφισβήτησης της νομιμότητας της απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί, κατά τούτο, αναγκαίο συμπλήρωμα του αντίστοιχου διαδικαστικού δικαιώματος που παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους, οι οποίοι, λόγω της συμμετοχής τους στη διοικητική διαδικασία που προηγείται της οριστικοποίησης της φορολογικής οφειλής του νομικού προσώπου, νομιμοποιούνται ενεργητικώς για την άσκηση προσφυγής κατά της πράξης, με την οποία περατώνεται η προβλεπόμενη εκ του νόμου ενδικοφανής διαδικασία. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, η οποία θα απέκλειε τη δυνατότητα άσκησης προσφυγής για την παραπάνω κατηγορία προσώπων, ανεξαρτήτως του ότι δεν βρίσκει έρεισμα στον νόμο, θα είχε ως συνέπεια να παραμένει ημιτελής και άνευ ουσιαστικού περιεχομένου η παρεχόμενη από το άρθρο 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ. δυνατότητα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής, αποτέλεσμα που δυσχερώς εναρμονίζεται με τη λειτουργία και τον σκοπό που εξυπηρετεί η καθιερούμενη από το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής διαδικασία, η τήρηση της οποίας, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 2691/2019, 1483-1485/2019 και 1686/2019), αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στην επανεξέταση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο στο πλαίσιο του διοικητικού ελέγχου της νομιμότητας βλαπτικών των εννόμων συμφερόντων του πράξεων της φορολογικής διοικήσεως, ώστε, εάν, τελικώς, δεν επιλυθεί η διαφορά από την ίδια τη διοίκηση, να έχουν τουλάχιστον εκκαθαριστεί επαρκώς, από απόψεως πραγματικού, τα λυσιτελώς τιθέμενα σε κάθε υπόθεση νομικά ζητήματα, προκειμένου να διευκολύνεται το έργο των εν συνεχεία επιλαμβανόμενων διοικητικών δικαστηρίων επί τω σκοπώ της ταχείας και αποτελεσματικής επίλυσης των αγόμενων ενώπιόν τους φορολογικών διαφορών. Μόνο, εξάλλου, το γεγονός ότι τα κατ' άρθρο 115 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση για την καταβολή των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων και προστίμων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή των βεβαιωθέντων σε βάρος τους ποσών (ΣτΕ 1775/2018, 2274-2275/2017, 884/2011, 4411/2011, 237/2008, 708/2008, 2495/2007, 2999/2006, 2712/2002 κ.ά.) δεν τους στερεί από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής. Και τούτο, διότι, εν αντιθέσει με τον προϊσχύοντα Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ/γμα 331/1985 [...]), ο οποίος προέβλεπε ότι δικαίωμα προσφυγής έχει «εκείνος που βαρύνεται άμεσα από την πράξη» ή «εκείνος στον οποίο παρέχεται ειδικά το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό νόμο» (άρθρο 74 παρ. 1), ο Κ.Δ.Δ., οι διατάξεις του οποίου τυγχάνουν, εν

προκειμένω, εφαρμογής, αποσυνδέει το έννομο συμφέρον προς άσκηση προσφυγής κατά πράξεων της φορολογικής αρχής από την ύπαρξη ιδίας φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος, ορίζοντας στο άρθρο 64 παρ. 1 περ. α' ότι προσφυγή μπορεί, μεταξύ άλλων, να ασκήσει όποιος «έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον» (πρβλ. και ΣτΕ 1316/2012), προϋπόθεση που συντρέχει, κατ' αρχήν, ως προς εκείνον που ασκεί προσφυγή κατά της απορριπτικής της ενδικοφανούς προσφυγής του πράξεως, σε περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, το δικαίωμα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής παρέχεται ευθέως εκ του νόμου. Ουδεμία, εξάλλου, αντίθεση ανακύπτει μεταξύ της, κατά τα ανωτέρω, ερμηνείας των προαναφερόμενων διατάξεων προς τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1775/2018, 2274-2275/2017, 4357/2014, 884/2011, 4411/2011, 237/2008, 708/2008, 2495/2007, 2999/2006, 2712/2002 κ.ά.), με τις οποίες το Δικαστήριο, εκκινώντας από την αφετηρία ότι οι προσωπικώς και αλληλεγγύως υπόχρεοι για τις φορολογικές οφειλές νομικών προσώπων δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, με αποτέλεσμα η ευθύνη τους να ανάγεται στο στάδιο της εισπράξεως και όχι της βεβαιώσεως του φόρου, είχε κρίνει ότι τα πρόσωπα αυτά νομιμοποιούνται μεν να ασκήσουν ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης, βάσει της οποίας επισπεύδεται σε βάρος τους διοικητική εκτέλεση προς είσπραξη των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων, όχι, όμως, και προσφυγή κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου πράξης της φορολογικής αρχής. Τούτο δε, διότι οι αποφάσεις αυτές, οι οποίες εκδόθηκαν επί υποθέσεων που διέπονται από καθεστώς προγενέστερο του Κ.Φ.Δ., δεν περιέχουν ρητή ή εμμέσως συναγόμενη ερμηνευτική κρίση περί απαραδέκτου ασκήσεως προσφυγής κατά πράξεως της φορολογικής αρχής, απορριπτικής ενδικοφανούς προσφυγής του έχοντος προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη προσώπου, ασκηθείσα κατ' ενάσκηση παρεχόμενης σε αυτόν υπό του νόμου δυνατότητας, ζήτημα που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, τίθεται στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2128/4.08.2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα του άρθρου 50 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«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 εκδοθείσας 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 δύναται 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 δύναται 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.

4. Τέλος, επισημαίνεται ότι με την υπ' αριθμ. 4/2020 Πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, εισήχθη στο ΣτΕ εκκρεμής στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών προσφυγή, με τη διαδικασία της «πρότυπης δίκης» (ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων), προκειμένου να κριθεί εάν «με την προσφυγή μπορεί να προβληθούν αποκλειστικά λόγοι περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, χωρίς να αμφισβητείται η νομιμότητα της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης, ή αν, αντιθέτως, μπορούν να προβάλλονται και λόγοι αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου».

Κατά συνέπεια, μέχρι να επιλυθεί το σχετικό ζήτημα οριστικά από το ΣτΕ, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει μόνο λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, ενώ, εφόσον με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλονται λόγοι αναγόμενοι στην νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, ο προσφεύγων δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 71 παρ.1 ν.4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218), καθώς και τη διευκρινιστική με αριθμό Ε.2010/11-01-2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης με την αριθ. πρωτ./21.04.2020 απάντησή του σε ταυτάριθμη αίτηση του προσφεύγοντος, απέρριψε την εν λόγω αίτηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013, προσδιορίστηκαν οι προϋποθέσεις με βάση τις οποίες θεμελιώνεται η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή των οφειλών, όπου απαιτείται σωρευτικά η ισχύς και των τριών προϋποθέσεων.

Επειδή, αναμένεται να εκδοθεί κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπου δύναται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 29 του ν.4646/2019, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, το δικαίωμα του προσφεύγοντος για την υποβολή αίτησης παρατάθηκε μέχρι τις 31.12.2020.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την έλλειψη υπαιτιότητας δύναται να εξεταστεί κατόπιν νέας αίτησης που μπορεί να υποβάλλει ο προσφεύγων μέχρι 31.12.2020 και η αρμόδια υπηρεσία είσπραξης των οφειλών θα εξετάσει την αίτηση, μετά την έκδοση της εγκυκλίου

του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και με την προϋπόθεση ότι δεν θα ασκηθεί προσφυγή κατά της παρούσης απόφασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /12-05-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... κατά της με αριθ. πρωτ. /21.04.2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και την εξέταση τυχόν υποβληθείσας νέας αίτησης έως την 31.12.2020, σύμφωνα με τα ανωτέρω

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.