



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 30/07/2021

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ:2317

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. A.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), A.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και A.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **29.07.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού κατά της με αρ. πρωτ./2020 απάντησης του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**, με την οποία δεν έγινε δεκτή η με αρ. πρωτ./2020 αίτηση, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του **Τμήματος Α2**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29.07.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα **{σύμφωνα με την Ε.2062/2021 του Διοικητή της ΑΑΔΕ}**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ...../2020 απάντηση του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**, απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος περί άρσης των σε βάρος του ληφθέντων μέτρων καθώς και περί διαγραφής των σε βάρος του βεβαιωθέντων χρεών, επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019.

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό των χρεών στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής αναφέρονται τα εξής:

«Από την υπηρεσία μας διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία απορροφήθηκε από την «.....», με Α.Φ.Μ., για τη χρήση 2006 (οικον. 2007), βάσει της υπ' αριθμ./2015 εντολής ελέγχου. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2016 και/2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, με τις οποίες βεβαιώθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Κατά των εν λόγω πράξεων ασκήθηκε ενώπιον του Μον. Διοικητικού Πρωτοδικείου η με αρ. ΠΡ/2017 προσφυγή της ανωτέρω ανώνυμης εταιρίας, με την επωνυμία «.....».

Περαιτέρω, εκδόθηκε η με αριθμό/2015 Πράξη Διασφάλισης των Συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν του υπ' αριθμ./2015 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013, με την οποία λήφθηκαν τα διασφαλιστικά των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου μέτρα, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, σε βάρος της ανωτέρω εταιρίας και του προσφεύγοντος, ως αλληλέγγυα ευθυνόμενου προσώπου για την «.....».

της οποίας ήταν Διευθύνων Σύμβουλος, για το χρονικό διάστημα από 02.01.2006 έως 21.12.2006 (ΦΕΚ/ Τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ με αριθμό/27.01.2006). Τα εν λόγω μέτρα άρθθηκαν ακολούθως, με την υπ' αριθμ./2016 Πράξη της Υπηρεσίας μας, κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου, διότι δε συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις επιβολής τους.».

Ο προσφεύγων αμφισβητώντας τη συνυπαιτιότητά του με την εταιρία για τις ως άνω Πράξεις, κατέθεσε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση, ζητώντας να γίνει δεκτή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 66 παρ. 29 του ν.4646/2019, και να προβεί το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σε άρση των ληφθέντων σε βάρος του μέτρων διασφάλισης και σε διαγραφή των βεβαιωθέντων σε βάρος του χρεών.

Με την προσβαλλόμενη απάντηση απορρίφθηκε η αίτησή του προσφεύγοντος αναφέροντας τα εξής:

«Σε απάντηση της προαναφερόμενης αίτησής σας, με τη οποία ζητάτε να προβεί η Υπηρεσία μας, σε άρση των σε βάρος σας ληφθέντων μέτρων καθώς και σε διαγραφή των σε βάρος σας βεβαιωθέντων χρεών, σας γνωρίζουμε ότι το αίτημα σας δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

Από καμία διάταξη του, μνημονευόμενου και στο έγγραφο σας, νόμου 4646/2019, δεν προβλέπεται η απαλλαγή σας. Συγκεκριμένα στο άρθρο 34 του ν.4646/2019 δεν ορίζεται, ότι η αναφερόμενη στο έγγραφο σας περίπτωση, εξαιρείται της υπαιτιότητας σας. Σύμφωνα με το με αριθμό/2006 ΦΕΚ (Τεύχος ΑΕ ΚΑΙ ΕΠΕ) για το χρονικό διάστημα 02.01.2006 μέχρι 21.12.2006 ήσασταν Διευθύνων Σύμβουλος της, η οποία απορροφήθηκε από την ελεγχόμενη και κατέστη καθολική διάδοχος αυτής. Συνεπώς, οι οφειλές που διαπιστώθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο της χρήσης 2006 ανάγονται στο χρονικό διάστημα που ήσασταν αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο.

Επιπλέον, ο εξωλογιστικός έλεγχος είναι νόμιμος τρόπος ελέγχου και παράγει έννομα αποτελέσματα.

Τα ληφθέντα μέτρα, λόγω μη παράδοσης των βιβλίων της ΑΕ, επιβλήθηκαν όπως ορίζει η παράγραφος 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 «..... από την γέννηση της υποχρέωσης της απόδοσης ή από τον χρόνο της διάπραξης κατά περίπτωση.....», ήτοι 6.10.2015, και αφορούν την ελεγχόμενη χρήση 2006, κατά την οποία ήσασταν Διευθύνων Σύμβουλος της ΑΕ, ανεξάρτητα αν είχατε αποβάλει την ιδιότητα αυτή στις 6.10.2015.»

Με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω απορριπτικής απάντησης/απόφασης, την αναγνώριση της έλλειψης οποιασδήποτε υπαιτιότητάς του για τις πράξεις ή παραλείψεις που οδήγησαν στον καταλογισμό των αμφισβητούμενων φόρων και προστίμων, τη διαγραφή των βεβαιωθέντων σε βάρος του χρεών και την άρση των ληφθέντων σε βάρος του διασφαλιστικών των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου μέτρα, που

προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013 και προβάλλει τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης καθώς.

α)Κατά τον χρόνο της συγχώνευσης:

- είχε παύσει η ιδιότητά του, του Διευθύνοντα Συμβούλου,
- δεν ασκούσε καθήκοντα διαχείρισης ή διοίκησής της,
- δεν ήταν καν μέτοχος, είχε αποχωρήσει από την εταιρία από την 21/12/2006 και, συνακόλουθα, δεν υπάρχει η αλληλέγγυα ευθύνη του
- Οι οφειλές δεν κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του
- Ουδεμία υπαιτιότητα με βαραίνει, σε κάθε περίπτωση, για τη μη καταβολή, μη απόδοση των.

Δεδομένου ότι το άρθρο 34 του Ν. 4646/2019 απαιτεί να συντρέχουν «σωρευτικά» οι προϋποθέσεις, που αναγράφει υπό στοιχεία α, β και γ είναι πρόδηλο για τους αμέσως προηγούμενους λόγους, ότι έσφαλε η προσβαλλόμενη και όχι ορθά και μη νόμιμα απέρριψε τα υποβληθέντα αιτήματά του, αφού δε συντρέχουν, και μάλιστα σωρευτικά οι απαιτούμενες προϋποθέσεις.

β)Από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης αποδεικνύεται ότι η υποχρέωση διαφύλαξης, τήρησης και προσκόμισης των βιβλίων της απορροφηθείσας εταιρίας, βάρυνε την απορροφώσα εταιρία, στον Διευθύνοντα Σύμβουλο και Πρόεδρο της οποίας (.....), άλλωστε, επιδόθηκε και η πρόσκληση, και όχι την μην υπάρχουσα ή αυτόν, τον Δ/ντα Σύμβουλο της τελευταίας μέχρι την 21/12/2006. Αναμφίβολα, υπήρχε στο πρόσωπό του ανυπαίτια αδυναμία προσκόμισής των και πλήρης έλλειψη δόλου ή ελάχιστης, έστω, αμέλειας. Σε κάθε περίπτωση, ουδεμία ευθύνη είχε για τη μη καταβολή των ούτε μπορούσε να επηρεάσει/πιέσει με οποιονδήποτε τρόπο για την καταβολή των την απορροφήσασα ή τους διοικούντες αυτήν. Επειδή, άλλως και σε κάθε περίπτωση, δεν υπήρχε, σύμφωνα με τα άρθρα 13 (σε συνδυασμό με το άρθρο 36) του Ν. 4174/2013 υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων, αφού είχε παρέλθει το διάστημα της υποχρεωτικής τήρησής των και συνεπώς και εξ αυτού του λόγου δεν υπάρχει ευθύνη του και τέλος ισχυρίζεται ότι δε συντρέχει στο πρόσωπό του η περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 34 του Ν. 4646/2019.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013(ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 50.Αλληλέγγυα ευθύνη

*“1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί **διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση** και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται 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 βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α’ και γ’ κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για 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.

Η παράγραφος 1 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019). Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου, οι διατάξεις της παραγράφου 1, όπως αντικαθίστανται, ισχύουν από τη δημοσίευσή του ν. 4646/2019, ήτοι από 12/12/2019 και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του ν. 4646/2019 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 ν. 4646/2019, 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 των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου 50, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα.

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.

3. Οι τελευταίοι κύριοι ή ψιλοί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στη διαδικασία του άρθρου 63 του παρόντος εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2173/30.10.2020 με ΘΕΜΑ: Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

“Α. Εισαγωγικά

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

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

(β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

(γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται

(α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις).....

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:

B. 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.....

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν.2206/1994).

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (Ε.2045/2019).

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή

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 αλληλέγγυας ευθύνης

12. Η διάταξη προσδιορίζει κρίσιμο χρόνο για δυο λόγους: πρώτον για να διαπιστωθεί η ύπαρξη συγκεκριμένης ιδιότητας κατά το συγκεκριμένο χρόνο και δεύτερον προκειμένου να προσδιορισθεί η οφειλή κατά συγκεκριμένο χρόνο.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες.

14. Η φορολογική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη για τους σκοπούς του άρθρου 50 ΚΦΔ με τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή στις διατάξεις που ίσχυαν προ ΚΦΔ για οφειλές πριν τις 31 -12-2013.

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.

17. Τέλος, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, σε περίπτωση που οι υπό παράγραφο 1 άρθρου 50 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση με οποιονδήποτε τρόπο, ήτοι είτε βάσει νόμου, είτε βάσει δικαστικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού οργάνου, η αλληλέγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε και βαραίνει, εκτός από τα πρόσωπα του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β', κατά περίπτωση, 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.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50.

Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

Ε. Η υπαιτιότητα

25. Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του προϊσταμένου της υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιαδήποτε 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.

ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων

28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.

29. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 10 του ν.4071/2012, τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές των δημοτικών επιχειρήσεων

30. Για πρόσωπα που έχουν διορισθεί εκκαθαριστές και προβλέπεται ρητά από ειδική διάταξη νόμου ότι π.χ. δεν διώκονται ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για χρέη των φορέων αυτών (π.χ. άρθρο 33 ν.4673/2020 (και το προϊσχύον άρθρο 27 του ν. 4384/2016), άρθρο 109 ν. 3852/2010, όπως ισχύει κ.λπ.) δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, περί αλληλέγγυας ευθύνης.

31. Οι εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται μόνο για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου, και όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων.

32. Όσον αφορά στις φορολογίες κεφαλαίου ισχύουν τα εξής:.....”

Επειδή, από τη με ημερομηνία **31.07.2020 Έκθεση Απόψεων** της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα ακόλουθα:

«**Α.** Ο τρόπος προσδιορισμού των καταλογισθέντων φόρων και η αιτιολογία της λήψης των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου είναι πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένα στα με αριθμ./2015 και/2016 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου που εκδόθηκαν για τον φορολογικό έλεγχο του έτους 2006. Επίσης, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για τη διαμόρφωση της γνώμης

του, και βασίζονται στα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση, τα τηρούμενα βιβλία και τα λοιπά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου.

A.1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013: «6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταιρών προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος των προσώπων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 50 του παρόντος Κώδικα.»

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Ν. 4646/2019 «.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.**
.....»

Ο προσφεύγων ήταν Διευθύνων Σύμβουλος της «.....», για το χρονικό διάστημα 02.01.2006 μέχρι 21.12.2006 (ΦΕΚ (Τεύχος ΑΕ ΚΑΙ ΕΠΕ) με αριθμό/2006).

Οι οφειλές που διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν από τον φορολογικό έλεγχο, ένεκα του οποίου λήφθηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου, ανάγονται στη χρήση 2006, που ο προσφεύγων ήταν Διευθύνων Σύμβουλος αυτής και, ως εκ τούτου, αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο για την πληρωμή των οφειλών της, ανεξάρτητα αν είχε αποβάλει την ιδιότητα αυτή τα έτη 2015 και 2016, οπότε εκδόθηκαν οι αμφισβητούμενες πράξεις.

A.2. Σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρ. 50 του ν. 4174/2013 «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» . Από την ανωτέρω περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρ. 50 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 34 του νόμου 4646/2019, δεν προβλέπονται οι περιπτώσεις μη ύπαρξης υπαιτιότητας των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων.

Όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων ήταν Διευθύνων Σύμβουλος της, η οποία απορροφήθηκε από την ελεγχόμενη και κατέστη καθολική διάδοχος αυτής, για το χρονικό διάστημα από 02.01.2006 μέχρι 21.12.2006.

Συνεπώς, οι οφειλές που διαπιστώθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο της χρήσης 2006 ανάγονται στο χρονικό διάστημα που ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο (α/α/2006 ΦΕΚ (Τεύχος ΑΕ ΚΑΙ ΕΠΕ) και ο ίδιος φέρει το βάρος της απόδειξης της μη ύπαρξης υπαιτιότητάς του, για τη μη καταβολή των βεβαιωθέντων ποσών.

A.3. Αναφορικά με τον χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, κατά την ελεγχόμενη χρήση 2006, ίσχυαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), με τις οποίες οριζόταν ότι αυτά διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, καθώς και όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Η παραγραφή των ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2006 οριζόταν στις διατάξεις των παραγράφων 1- 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ως εξής: «1. 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.»

Επιπλέον, με τη ρητή διατύπωση της παρ. 11 του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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», Το 2016, οπότε διενεργήθηκε ο έλεγχος της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, ένεκα του οποίου βεβαιώθηκαν τα οφειλόμενα ποσά και λήφθηκαν τα μέτρα διασφάλισης, η προθεσμία παραγραφής είχε παραταθεί με νομοθετικές παρεμβάσεις. Συγκεκριμένα, με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ 129/Α/17-10-2015), οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης

πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, για υποθέσεις, για τις οποίες είχαν εκδοθεί ή θα εκδίδονταν εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2015 είχαν παραταθεί μέχρι και τις 31.12.2016.

A.4. Τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου λήφθηκαν σε βάρος της εταιρίας «.....» και του προσφεύγοντος, κατόπιν του υπ' αριθμ./2015 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 και 62 του Ν. 4174/2013 και των υπ' αριθμ./2015 Προσωρινών Διορθωτικών Πράξεων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, που εκδόθηκαν κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της εταιρίας «.....», λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Μετά την κοινοποίηση του εν λόγω Σημειώματος, προσκομίστηκε μέρος των ζητηθέντων και διενεργήθηκε ο έλεγχος. Κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων λήψης των μέτρων διασφάλισης σε βάρος της εταιρίας και του προσφεύγοντος, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2016 Πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΜ. για την άρση αυτών.

Συνεπώς, τα αμφισβητούμενα μέτρα διασφάλισης δεν υφίστανται κατά τον χρόνο άσκησης της παρούσας Προσφυγής και το αίτημα του προσφεύγοντος για την άρση αυτών είναι ανυπόστατο και δεν αξιολογείται στην παρούσα έκθεση απόψεων.

Δ. ΠΡΟΤΑΣΗ – ΓΝΩΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ο έλεγχος ορθώς και νομίμως ενήργησε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως προσωπικά και αλληλέγγυα ευθυνόμενου για τις οφειλές της εταιρείας «.....» που ανάγονται στο έτος 2006, ως Διευθύνων Σύμβουλος αυτής από 02.01.2006 έως 21.12.2006 και προτείνεται η απόρριψη της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.».

Επειδή, εν συνεχεία εκδόθηκε η **A. 1082/2021**(ΦΕΚ Β 1487/13.4.2021) με θέμα 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:.....”

Επειδή, με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/30.06.2021 έγγραφο προς την αρμόδια φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), ζητήσαμε συμπληρωματικές αιτιολογημένες απόψεις επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κατόπιν της ως άνω Κοινής Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ

Επειδή, η ως άνω φορολογική αρχή, με το αρ. πρωτ./2021 {αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/03.08.2021} έγγραφο, αναφέρει, τα εξής:

«Σε απάντηση του με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ2021 ΕΜΠ εγγράφου σας που εισήλθε στην Υπηρεσία μας στις 14/07/2021 και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου, διευκρινίζουμε τα εξής: Όπως είχαμε αναλύσει και στις από 31/07/2020 απόψεις μας επί της υπ. αριθμ. πρωτ./29-07-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, τα μέτρα διασφάλισης άρθρου 46§5 Ν.4174/2013 που είχαν ληφθεί με την αρ./2015 πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου είχαν ήδη αρθεί με την υπ. αριθμ./2016 πράξη της Υπηρεσίας μας πριν από την υποβολή της αίτησης του προσφεύγοντα.

Ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του ανωτέρω για τη συμμετοχή του στην ανώνυμη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, η Υπηρεσία μας ορθώς κατά το χρόνο που διατυπώθηκαν οι απόψεις μας, έκρινε αυτόν αλληλεγγύως υπεύθυνο για ΦΠΑ που ανάγεται στη θητεία του. Ωστόσο βάσει της αριθμ./2021 απόφασης Δ.Π.Α. η οφειλή διεγράφη με αποτέλεσμα σήμερα, **28-07-2021**, για τις οφειλές της ως άνω ανωνύμου εταιρείας που υφίστανται στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. "(ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ, ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ) ο με ΑΦΜ να μην έχει αλληλέγγυα ευθύνη καταβολής.

Σημειωτέον ότι δεν έχουν ληφθεί εις βάρος του αναγκαστικά μέτρα είσπραξης.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα παραπάνω θεωρούμε την ενδικοφανή προσφυγή του άνευ αντικειμένου πλέον».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εξελίξεων της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι δεν υφίσταται πλέον η προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, ως εκ τούτου δεν ανακύπτει πλέον διαφορά και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη και **άνευ αντικειμένου.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με **29.07.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, **με Α.Φ.Μ.**, ως **απαράδεκτης (άνευ αντικειμένου).**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.