



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-9-2021

Αριθμός απόφασης: 2472

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604538

## 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 τροποποιήθηκε ισχύει.

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

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. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 28-4-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... ΤΟΥ ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... , οδός ..... , κατά της με αριθ. πρωτ. .... /2021 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της με αριθ. πρωτ. .... /2020 αίτησης του προσφεύγοντος προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., περί παύσης αντιμετώπισής του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου για τα χρέη της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την με αριθ. πρωτ. .... /2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της με αριθ. πρωτ. .... /2020 αίτησης του προσφεύγοντος προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., περί παύσης αντιμετώπισής του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου για τα χρέη της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-4-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. πρωτ. .... /2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της με αριθ. πρωτ. .... /2020 αίτησης του προσφεύγοντος προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απορρίφθηκε το αίτημά του περί παύσης αντιμετώπισής του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου για τα χρέη της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση της με αριθ. πρωτ. .... /2021 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της με αριθ. πρωτ. .... /2020 αίτησής του προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη κατά το μέρος που απέρριψε την ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντος καθόσον δεν συντρέχουν στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του ν.4646/2019.
2. Παράνομη η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη κατά το μέρος που με αυτή ο προσφεύγων φέρεται ως ευθυνόμενος για οφειλές της εταιρείας, για τις οποίες εκ του νόμου δεν γεννάται οποιαδήποτε αλληλέγγυα ευθύνη.
3. Παράνομη η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη λόγω πλημμελούς διενέργειας του ελέγχου, που έλαβε χώρα το έτος 2015.

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 «Αλληλέγγυα ευθύνη» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι: «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 ίδιου νόμου, οι διατάξεις της παραγράφου 1, όπως αντικαθίστανται, ισχύουν από τη δημοσίευση 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...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2173/ 30-10-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» αναφέρεται ότι: «**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.

2. ...

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**

.....

#### **Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης**

.....

#### **Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο**

.....

#### **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 ιδιοτήτάς 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....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το από 5-5-2021 και με αριθ. πρωτ. ....../2021 διαβιβαστικό έγγραφο των απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται ότι: « ...

### **Γ. Ως προς το βάσιμο**

Ο πληρεξούσιος δικηγόρος του προσφεύγοντος την 28<sup>η</sup>-04-2021 προσήλθε στην Υπηρεσία του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και κατέθεσε την με αριθμ. πρωτ. ....../28-04-2021 ενδικοφανή προσφυγή προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) κατά της υπ' αριθμ. ....../2021 απάντησης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων επί της από 15-12-2020 αίτησης του προσφεύγοντος για την απαλλαγή του, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 παρ. 1 και άρθρο 66 παρ. 29 του Ν. 4646/2019, από την ευθύνη για τα φορολογικά χρέη της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ .....

### **1. ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ**

#### **1.1. Πρώτος προβαλλόμενος λόγος**

##### **1.1.1. Άποψη του προσφεύγοντος: Παράνομη η προσβαλλομένη κατά το μέρος που απέρριψε την αίτηση του καθόσον δεν συντρέχουν στο πρόσωπο του οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 Ν. 4646/2019**

##### **Πρώτο σκέλος (Μη συνδρομή στο πρόσωπο του της ιδιότητας του νομίμου εκπροσώπου της Εταιρείας κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι κρίσιμες οφειλές)**

Ο προσφεύγων υποστηρίζει καταρχάς πως εσφαλμένα φέρεται αλληλεγγύως υπεύθυνος για τις κάτωθι οφειλές με:

-Α.Τ.Β. ....../2010, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο και συγκεκριμένα φόρο αμοιβών μελών ΔΣ οικονομικού έτους 2009, αρχικής βεβαίωσης ύψους 89.423,00 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (28.744,11 βασική οφειλή + 35.355,26 προσαυξήσεις=) 64.099,37 ευρώ.

-Α.Τ.Β. ....../2010 γρ. 2, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο και συγκεκριμένα φόρο εισοδήματος επί αποζημιώσεων απολυομένων οικονομικού έτους 2009, αρχικής βεβαίωσης ύψους 10.833,00 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (10.563,15 βασική οφειλή + 12.992,67 προσαυξήσεις=) 23.555,82 ευρώ.

-Α.Τ.Β. ....../2010 γρ. 2, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο και συγκεκριμένα φόρο ελεύθερων επαγγελματιών οικονομικού έτους 2009, αρχικής βεβαίωσης ύψους 29.124,00 ευρώ. Το

σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (29.124,00 βασική οφειλή + 35.822,52 προσαυξήσεις=) 64.946,52 ευρώ και, τέλος,

-Α.Τ.Β. ....../2010 γρ. 2, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο και συγκεκριμένα φόρο μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) οικονομικού έτους 2009, αρχικής βεβαίωσης ύψους 466.782,00 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (445.563,25 βασική οφειλή + 548.042,80 προσαυξήσεις=) 993.606,95 ευρώ.

Ειδικότερα ισχυρίζεται πως οι ως άνω οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες σε έτη κατά τα οποία δεν είχε την ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου της Εταιρείας.

...

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι μετά την τροποποίηση των παρ, 1 και 2 του άρθρου 50 Ν. 4174/2013, αναγκαίες και υποχρεωτικά **σωρευτικά συντρέχουσες** προϋποθέσεις για τη θεμελίωση τυχόν αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα, στην ειδικότερη περίπτωση κατά την οποία οι κρίσιμες οφειλές έχουν διαπιστωθεί **μετά τη διενέργεια ελέγχου**, είναι αφενός το εν λόγω πρόσωπο να είναι μια από τις αναφερόμενες στην παράγραφο 1 περ. α' του άρθρου 50 Ν. 4174/2013 ιδιότητας κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι κρίσιμες οφειλές και αφετέρου **να έχει και υπαιτιότητα για τη μη καταβολή των οφειλών αυτών προς το Δημόσιο.**

#### **1.1.2.2. Η υπό κρίση περίπτωση**

Το σύνολο των ως άνω οφειλών, για τις οποίες ο προσφεύγων υποστηρίζει πως εσφαλμένα φέρεται αλληλεγγύως ευθυνόμενος, αφορά το οικονομικό έτος 2009, ήτοι ανάγεται στη χρήση 2008, κατά την οποία ο προσφεύγων είχε την κρίσιμη ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου της εταιρείας με την επωνυμία «.....», την οποία απώλεσε τον Δεκέμβριο του 2008 (06-02-2006 έως 06-12-2008).

Δεδομένου ότι οι ως άνω οφειλές προέκυψαν κατόπιν ελέγχου, για τις οποίες με βάση τις νέες διατάξεις, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την υπ' αριθμ. εγκύκλιο Ε. 2173/2020 της Α.Α.Δ.Ε., **υπαίτιο είναι μόνο το πρόσωπο, στη θητεία του οποίου ανάγονται οι ως άνω οφειλές, ήτοι το πρόσωπο που διέπραξε τις παραβάσεις που οδήγησαν στην επιβολή των σχετικών φορολογικών βαρών και όχι το πρόσωπο (ή πρόσωπα) που έτυχε να είναι στη διοίκηση του νομικού προσώπου κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου**, ορθώς θεωρήθηκε με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πρωτ. ....../2021 απάντηση της Υπηρεσίας μας ότι ο προσφεύγων εξακολουθεί να ευθύνεται για την πληρωμή αυτών.

Ο δε ισχυρισμός του ότι το σύνολο των ως άνω παρακρατούμενων φόρων, για τα οποία φέρεται αλληλεγγύως υπεύθυνος, αποδίδεται **μέσα στο επόμενο έτος από αυτό το οποίο αφορά**, εν προκειμένω δηλαδή το (ημερολογιακό) 2009, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο είχε ήδη αποχωρήσει από την Εταιρεία, προβάλλεται **αλυσίτελως**. Και τούτο διότι οι νέες διατάξεις δεν διακρίνουν μεταξύ άμεσων και παρακρατούμενων φόρων ούτε διαφοροποιούν τις προϋποθέσεις

θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης για κάθε μια από τις ως άνω κατηγορίες φόρων. Όπως προαναφέρθηκε, κρίσιμος είναι σε κάθε περίπτωση ο χρόνος στον οποίο ανάγονται οι εκάστοτε φορολογικές οφειλές και γεννάται η σχετική φορολογική υποχρέωση και όχι ο χρόνος απόδοσης αυτών.

Ειδικότερα για τις οφειλές με Α.Τ.Β. .... /07-10-2010 (Φόρος Αμοιβών μελών ΔΣ) και με Α.Τ.Β. .... /2010 (Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών)

Οφειλή με Α.Τ.Β. .... /2010

Ειδικότερα και όσον αφορά την οφειλή με Α.Τ.Β. .... /2010, η οποία αφορά φόρο επί αμοιβών των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της ως άνω πρωτοφειλέτιδας ανώνυμης εταιρείας, ο προσφεύγων υποστηρίζει πως οι τελευταίες (οι αμοιβές) δεν μπορούσαν να αποδοθούν πριν εγκριθούν από την Τακτική Γενική Συνέλευση του επόμενου έτους των παρασχεθεισών υπηρεσιών, δηλαδή για το έτος 2008 η έγκριση των αμοιβών έλαβε χώρα κατά τη Γενική Συνέλευση του 2009, οπότε και ουδεμία σχέση είχε με την πρωτοφειλέτιδα εταιρεία. Σε κάθε δε περίπτωση, ακόμα και αν ήθελε κριθεί ότι οι αμοιβές αυτές αποδόθηκαν το 2008, δεδομένου ότι μέχρι τις 31.12.2008 αυτές ήταν αφορολόγητες, ορθώς δεν αποδόθηκε φόρος από την Εταιρεία και ως εκ τούτου εσφαλμένα βαρύνεται και από την άποψη αυτή για την καταβολή των φόρων επί αυτών.

Επί του ως άνω ισχυρισμού λεκτέα τα εξής:

Νομοθετικό καθεστώς - Άποψη της Υπηρεσίας μας

Νόμος περί ανωνύμων εταιρειών

Το άρθρο 24 του ΚΝ 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών ορίζει «1. Πάσα επί των κερδών χορηγούμενη εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβή, δέον να λαμβάνηται εκ του απομένοντος υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεσιν των κρατήσεων διό τακτ/κόν Αποθεματικών και του απαιτουμένου ποσού προς διανομήν του πρώτου μερίσματος υπέρ των μετόχων, ίσου τουλάχιστον προς 6% επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου. 2. Πάσα ετέρα, μη καθοριζόμενη κατά ποσόν υπό του Καταστατικού, χορηγούμενη δε εξ οιουδήποτε λόγου εις σύμβουλον αμοιβή ή αποζημίωσις, θεωρείται βαρύνουσα την Εταιρείαν, μόνον, εάν εγκριθῇ δι' ειδικῆς αποφάσεως της τακτικῆς Γενικῆς Συνελεύσεως. Αὕτη δύναται να μειωθῇ υπό του δικαστηρίου εάν κατ' αγαθὴν κρίσιν εἶναι υπέρρογκος και ανετάχθησαν κατὰ της ληφθείσης αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωπούντες το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου. 3. Η διάταξις της προηγουμένης παραγράφου δεν εφαρμόζεται προκειμένου περί αμοιβών οφειλομένων εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δι' υπηρεσίας αυτών παρεχόμενος εις την Εταιρείαν επί τη βάσει ειδικῆς σχέσεως μισθώσεως εργασίας ή εντολής».

Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, υπάρχουν διάφορα είδη αμοιβών που μπορούν να χορηγηθούν στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου μιας ανώνυμης εταιρείας. Ενδεικτικά:

α) αμοιβές της παρ. 1 του άρθρου 24, οι οποίες λαμβάνονται από τα καθαρά κέρδη της χρήσης και καταχωρούνται στον Πίνακα Διαθέσεως,

β) αμοιβές της παρ. 2 του άρθρου 24, το ποσό των οποίων καθορίζεται από το Καταστατικό και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης. Δεν απαιτείται έγκριση τους από την τακτική γενική συνέλευση και

γ) αμοιβές της παρ. 2 του άρθρου 24, το ποσό των οποίων δεν καθορίζεται από το Καταστατικό και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης. Απαιτείται έγκριση τους από την τακτική γενική συνέλευση.

Περαιτέρω, από το γράμμα της ανωτέρω διάταξης συνάγεται ότι η έγκριση της Γενικής Συνέλευσης για τη χορήγηση των ανωτέρω αμοιβών ή άλλων παροχών είναι δυνατό να αφορά μόνο την παρελθούσα εταιρική χρήση. Αντίστοιχη έγκριση για μελλοντικές καταβολές δεν μπορεί να λάβει χώρα.

#### Πρώην Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)

Σύμφωνα με το άρθρο 55 του προϊσχύσαντος Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση, «1. Στο Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται ως εξής: "1. «Στα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%).» Ο φόρος παρακρατείται από την ανώνυμη εταιρία ή την εταιρία περιορισμένης ευθύνης κατά την καταβολή των μισθών και για την απόδοση του εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν».

Στις δε παρ. 1 και 3 του άρθρου 59 του ίδιου ως άνω νόμου οριζόταν πως «**Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', ε' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και του άρθρου 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη Δ.Ο.Υ. της έδρας τους μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση**, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε.....

**Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαΐου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση** η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για κάθε δικαιούχο...».

Σύμφωνα, λοιπόν, με τις (τότε εφαρμοζόμενες) διατάξεις, οι αμοιβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου Ανώνυμης Εταιρείας υπόκειντο σε παρακράτηση φόρου, ο οποίος αποδίδονταν με διμηνιαίες δηλώσεις υποβαλλόμενες στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας. Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείτο η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τις αμοιβές που εισπράττουν και ο καταβληθείς φόρος από την επιχείρηση δεν συμψηφιζόταν ούτε επιστρεφόταν.

Τέλος, στην παρ. 3 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 οριζόταν «Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου».

Συνεπώς, το προϊσχύσαν άρθρο περί αλληλέγγυας ευθύνης διέκρινε μεταξύ των προσώπων που υπέχουν αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων αναλόγως του εάν είχε διενεργηθεί παρακράτηση αυτών ή όχι.

Το νέο άρθρο 50 του ν. 4174/ 2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Ν.4646/2019 και ερμηνεύτηκε με την υπ' αριθμ. Ε. 2173/2020 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., ορίζει πως όταν οι οφειλές προκύπτουν κατόπιν ελέγχου, **υπαίτιο είναι μόνο το πρόσωπο, στη θητεία του οποίου ανάγονται οι ως άνω οφειλές, ήτοι το πρόσωπο που διέπραξε τις παραβάσεις που οδήγησαν στην επιβολή των σχετικών φορολογικών βαρών και όχι το πρόσωπο (ή πρόσωπα) που έτυχε να είναι στη διοίκηση του νομικού προσώπου κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου.** Το δε νεότερο αυτό νομοθετικό καθεστώς δεν διακρίνει μεταξύ των προσώπων που υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη ανάλογα με το εάν έχει διενεργηθεί ή όχι παρακράτηση του οφειλόμενου φόρου, όπως συνέβαινε υπό την ισχύ του προϊσχύσαντος άρθρου 115 του ΚΦΕ. Συνεπώς, υπό το φως του νεότερου καθεστώτος, εφόσον πρόκειται για οφειλές που προκύπτουν κατόπιν ελέγχου, κρίσιμος είναι ο χρόνος στον οποίο ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι ο χρόνος κατά τον οποίο είναι αυτές αποδοτέες σύμφωνα με τις λοιπές φορολογικές διατάξεις.

Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη δυνατότητας καταβολής των αμοιβών και, συνακόλουθα, παρακράτησης του αναλογούντος φόρου πριν την έγκρισή τους από την μόνη αρμόδια προς τούτο (τακτική) Γενική Συνέλευση, η οποία έλαβε χώρα το 2009, ήτοι κατά χρόνο κατά τον οποίο είχε ήδη απωλέσει την θεμελιούσα αλληλέγγυα ευθύνη ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου, κρίνεται μη ουσιώδης. Και τούτο διότι η οριζόμενη στο νόμο ΚΝ 2190/1920 διαδικασία (αρμόδιο όργανο, χρόνος) έγκρισης των ως άνω αμοιβών δεν μπορεί να επηρεάσει και να αναιρέσει τα οριζόμενα στο ειδικότερες φορολογικές διατάξεις σχετικά με τις προϋποθέσεις και τον χρόνο

γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης για την πληρωμή των φορολογικών οφειλών της πρωτοφειλέτιδας εταιρείας.

Οφειλή με Α.Τ.Β. ....../2010

Η οφειλή με Α.Τ.Β. ....../2010, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίας για τη χρήση 2008, είχε προσδιοριστεί βάσει Προσωρινού Ελέγχου που είχε διενεργηθεί στην Εταιρεία το 2010 από το ΔΕΚ Αθηνών, στο πλαίσιο της οποίας είχε εκδοθεί το με αριθμό ...../2010 Φύλλο Ελέγχου. Για την εν λόγω οφειλή είχε συνταχθεί η με αριθμό ...../2010 Πράξη Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς και κατόπιν συνυπολογισμού των ποσών που είχαν καταβληθεί μέχρι τότε από την Εταιρεία, η συνολική οφειλή προσδιορίστηκε στα 466.782€, η οποία σήμερα ανέρχεται σε 993.606,95€. Το ποσό αυτό επιβεβαιώθηκε και από την από 11.12.2015 Έκθεση Πλήρους Ελέγχου Προσδιορισμού. Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, η εν λόγω οφειλή προέκυψε από την επισκόπηση των λογαριασμών 60.00 και 60.01 των βιβλίων της Εταιρείας βάσει των οποίων για το έτος 2008 το ποσό των αμοιβών για μισθωτές υπηρεσίες που καταβλήθηκε από την Εταιρεία αντιστοιχούσε σε 8.369.353,29€, ενώ ο οικείος φόρος σε 1.082.201,39€. Από τις δε υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Υ. προέκυψε ότι είχαν δηλωθεί αποδοχές ποσού 5.449.747,96€ και αποδόθηκε φόρος 709.885,97€, ενώ για τα δε Β' και Γ' Δίμηνα του έτους ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν είχαν υποβληθεί δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ύπαρξης αλληλέγγυας ευθύνης αυτού για την πληρωμή της συγκεκριμένης οφειλής, καθόσον δεν αποδεικνύεται ότι η μη απόδοση των παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών που διαπίστωσε ο έλεγχος αφορά την περίοδο της θητείας του, και συγκεκριμένα ο ισχυρισμός του ότι ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει το χρόνο κατά τον οποίο παρακρατήθηκε ο Φ.Μ.Υ. και δεν αποδόθηκε θα έπρεπε να ελέγξει και τον λογαριασμό 54.03.000 και, ως εκ τούτου, η διαπίστωση του ότι τα ποσά Φ.Μ.Υ. που δεν αποδόθηκαν αφορούν το Β και Γ Δίμηνο του 2008 είναι παντελώς αόριστη και ανατιολόγητη και ως εκ τούτου εσφαλμένη, προβάλλεται απαραδέκτως. Και τούτο διότι, όπως θα αναλυθεί κατωτέρω (πρβλ. σελ. 17-19), λόγοι που αφορούν πλημμέλειες του ελέγχου προβάλλονται απαραδέκτως στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, ήτοι στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής κατά απορριπτικής απόφασης της αρμόδιας υπηρεσίας για απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις νέες διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4646/2019. Σε κάθε δε περίπτωση ο εν λόγω ισχυρισμός θα έπρεπε να προβληθεί το 2014 με ανακοπή του εδώ προσφεύγοντος κατά της με Α/Α ...../2014 ατομικής ειδοποίησης καταβολής υπερημερίας, με την οποία η Υπηρεσία μας τον κατέστησε το πρώτον προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή, μεταξύ άλλων, της ως άνω οφειλής της εταιρείας.

Πέραν, όμως, του απαραδέκτου προβολής του ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς.

Από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η διαφορά του ελέγχου προέκυψε από την επισκόπηση των λογαριασμών 60.00 και 60.01 των βιβλίων της Εταιρείας για το έτος 2008. Ο προσφεύγων είχε τη θεμελιούσα αλληλέγγυα ευθύνη ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου ολόκληρο το έτος 2008 (μέχρι 6-12-2008). **Συνεπώς, είναι αδιάφορο εάν τα ποσά Φ.Μ.Υ. που δεν αποδόθηκαν αφορούν το Β και Γ Δίμηνο του 2008 ή κάποια άλλη χρονική περίοδο εντός του έτους.**

Ο δε ισχυρισμός του περί μη υποβολής δηλώσεων κατά το Β και Γ Δίμηνο του 2008, επειδή κατά τα δίμηνα αυτά η Εταιρεία δεν είχε καταβάλει μισθούς λόγω έλλειψης ρευστότητας και, συνεπώς, δεν είχε την υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης Φ.Μ.Υ., προβάλλεται αορίστως. Πράγματι, ο προσφεύγων ούτε επικαλείται ούτε προσκομίζει στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η μη καταβολή μισθών κατά τα ως άνω δίμηνα. Συνεπώς, ακόμη και εάν ήθελε θεωρηθεί ότι η διαφορά φόρου που καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας οφείλεται στην μη απόδοση Φ.Μ.Υ. λόγω μη καταβολής μισθών κατά το Β και Γ Δίμηνο του 2008, τούτο δεν αποδεικνύεται προσηκόντως.

Τέλος, ο ισχυρισμός του περί οριστικής εκκαθάρισης των απαιτήσεων από Φ.Μ.Υ. τον Απρίλιο του επόμενου της καταβολής των αμοιβών έτους (με την υποβολή της οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ.) και καταβολής τότε της όποιας διαφοράς ήθελε προκύψει σε σχέση με τις προσωρινές δηλώσεις, ήτοι τον Απρίλιο του 2009, οπότε και δεν είχε την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας, προβάλλεται αβασίμως. Τούτο διότι χρόνος γένεσης της υποχρέωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών της χρήσης 2008 ήταν ο χρόνος υποβολής των μηνιαίων προσωρινών δηλώσεων φόρου μισθωτών υπηρεσιών και όχι ο χρόνος υποβολής της οριστικής οικείας δήλωσης που έλαβε χώρα το 2009, όταν ο ίδιος δεν εκπροσωπούσε το εν λόγω νομικό πρόσωπο. **Ειδικότερα, ενόψει του ότι το εν λόγω νομικό πρόσωπο είχε υποχρέωση να υποβάλλει κάθε μήνα του έτους 2008 προσωρινή δήλωση για τον παρακρατούμενο Φ.Μ.Υ. μέσα στον επόμενο από την παρακράτηση μήνα**, με ταυτόχρονη εφάπαξ καταβολή του φόρου αυτού, κατ' επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 59 του ν. 2238/1994 («2. Ειδικώς, όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη Δ.Ο.Υ. της έδρας τους μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου από την παρακράτηση μήνα με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στον προηγούμενο ημερολογιακό μήνα, το φόρο και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 που παρακρατήθηκαν και τις οφειλόμενες εισφορές κοινωνικής ασφάλισης....»), **ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης απόδοσης του εν λόγω φόρου ήταν αυτός του χρόνου υποβολής εκάστης μηνιαίας δήλωσης, η δε τυχόν υποχρέωση υποβολής και οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. δεν μετέβαλλε τον κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα χρόνο γένεσης της σχετικής υποχρέωσης (ΔΠρΑΘ 505/2017).**

Συνεπώς, πρόκειται για οφειλή που αναμφίβολα ανάγεται στη θητεία του, κατά την έννοια των νέων διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης, και κατ' επέκταση ευθύνεται για την πληρωμή αυτής.

Ειδικότερα για την οφειλή με Α.Τ.Β. ....../2011 (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας)

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως δεν γεννάται αλληλέγγυα ευθύνη του για την οφειλή με Α.Τ.Β. ....../2011, η οποία αφορά Φ.Π.Α. μη πλήρως αποσβεσθέντος παγίου, καθόσον η εν λόγω οφειλή δεν σχετίζεται με Φ.Π.Α. ο οποίος, αν και είχε εισπραχθεί, δεν αποδόθηκε, περίπτωση στην οποία και μόνο και θα μπορούσε να γεννηθεί τυχόν ευθύνη του. Ειδικότερα, ισχυρίζεται πως, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το πρώτον κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι συγκεκριμένα πάγια της Εταιρείας, που είχαν αγοραστεί το 2002, πωλήθηκαν εντός του 2006, ήτοι πριν τη συμπλήρωση της πενταετίας για την απόσβεση τους. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος προέβη με βάση την παρ. 3 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000 σε εφάπαξ διακανονισμό του ποσού του Φ.Π.Α. που απέμενε μέχρι το τέλος της πενταετίας και εξέδωσε τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις.

Επί του ισχυρισμού αυτού λεκτέα τα εξής:

Νομοθετικό καθεστώς - Άποψη της Υπηρεσίας μας

Κώδικας περί Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000)

Σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) «Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο.

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του ν.1665/1986. δ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 (Α ' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο

σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας».

#### Νομοθετικό καθεστώς αλληλέγγυας ευθύνης

Τόσο το προϊσχύσαν άρθρο 115 του Ν. 2238/1994 όσο και το ισχύον άρθρο 50 του Ν.4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Ν. 4646/2019 και ερμηνεύτηκε με την υπ' αριθμ. Ε. 2173/2020 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., θεσπίζουν αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για την πληρωμή, μεταξύ άλλων, του Φ.Π.Α. που οφείλεται από τα τελευταία. **Σε κανένα από τα δύο άρθρα δεν θεσπίζονται περιπτώσεις οφειλών από Φ.Π.Α. που δεν γεννούν αλληλέγγυα ευθύνη.** Το γεγονός δε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων αλληλέγγυα ευθύνη γεννάται επειδή τα ποσά του Φ.Π.Α. δεν βρίσκονται στο ταμείο του νομικού προσώπου κατά τη λήψη των υποκείμενων σε φόρο ποσών λόγω κακοδιαχείρισης των διοικούντων το χρόνο αυτό δεν συνεπάγεται μη γένεση αλληλέγγυας ευθύνης για την πληρωμή Φ.Π.Α. από άλλες αιτίες, όπως εν προκειμένω. Τα ανωτέρω επιρρωννύονται από τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. Ε. 2173/2000 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., στην οποία δεν αναφέρονται περιπτώσεις οφειλών από Φ.Π.Α. που δεν γεννούν αλληλέγγυα ευθύνη των Διευθυνόντων Συμβούλων.

Τέλος, ο ισχυρισμός του ότι η ως άνω οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη από την ημερομηνία έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης (2010) και εντεύθεν και όχι κατά τη διάρκεια της θητείας του προβάλλεται αλυσιτελώς, καθόσον πρόκειται για οφειλή που προέκυψε κατόπιν ελέγχου. Συνεπώς κρίσιμος είναι ο χρόνος στον οποίο ανάγεται η ως άνω οφειλή και όχι πότε κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη (άρθρο 50 παρ. 1 περ. β' εδάφιο β').

Ειδικότερα για τις οφειλές με ΑΤΒ ...../2011, ...../2011, ...../2011, ...../2010, ...../2010, ...../2010 και ...../2010 - Υπαγωγή αυτών σε ρύθμιση

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως δεν φέρει αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των ως άνω οφειλών, καθώς αυτές είχαν υπαχθεί σε ρύθμιση από την Εταιρεία και μάλιστα από τους διοικούντες αυτή τον Οκτώβριο του 2011, η οποία απωλέσθη με υπαιτιότητα των τελευταίων. Ειδικότερα, ισχυρίζεται πως αλληλέγγυα ευθύνη για τη μη καταβολή των οφειλών αυτών φέρουν μόνο οι Διοικούντες την Εταιρεία κατά το χρόνο αφενός της υπαγωγής των οφειλών σε ρύθμιση αφετέρου της μη καταβολής αυτών, καθόσον **οι εν λόγω οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες και απαιτητές κατά τη διάρκεια της θητείας τους.**

Ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς. Και τούτο, διότι με βάση τις νέες διατάξεις και τη συστηματική ερμηνεία όλων των εδαφίων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013, προκύπτει ότι **τυχόν ευθύνη των προσώπων από υπαιτιότητα**

**των οποίων απωλέσθη η ρύθμιση δεν αίρει την ευθύνη των προσώπων, στη θητεία των οποίων ανάγονται οι οφειλές, οι οποίες είχαν υπαχθεί σε ρύθμιση.** Τούτο συνάγεται ρητώς και από το γράμμα της διάταξης, σύμφωνα με το οποίο «....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...».

...

Συνεπώς, τυχόν ευθύνη της μετέπειτα διοίκησης της εταιρείας για την πληρωμή των ως άνω οφειλών δεν αίρει την ευθύνη του προσφεύγοντος.

#### **Δεύτερο σκέλος (Μη συνδρομή του στοιχείου της υπαιτιότητας)**

Ο προσφεύγων υποστηρίζει πως δεν βαρύνεται με υπαιτιότητα για τις οφειλές με:

- Α.Τ.Β. ....../2015, γρ. 8, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο επί τόκων ομολόγων και ομολογιακών δανείων οικονομικού έτους 2007, αρχικής βεβαίωσης 596.770,97 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (596.770,97 βασική οφειλή + 265.742,11 προσαυξήσεις =) 862.513,08 ευρώ.
- Α.Τ.Β. ....../2015, γρ. 9, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο επί τόκων ομολογιακών δανείων οικονομικού έτους 2008, αρχικής βεβαίωσης 875.811,07 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (875.811,07 βασική οφειλή + 389.998,67 προσαυξήσεις =) 1.265.809,74 ευρώ.
- Α.Τ.Β. ....../2011 γρ. 3, η οποία αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας οικονομικού έτους (χρήσης) 2006, αρχικής βεβαίωσης ύψους 179.318,00 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (179.318,00 βασική οφειλή + 208.905,47 προσαυξήσεις =) 388.223,47 ευρώ και
- γενικότερα για το σύνολο των καταλογισμών σε βάρος της εταιρείας.

#### **Εισαγωγική παρατήρηση - Παραδεκτό προβολής λόγων που αφορούν πλημμέλειες του ελέγχου**

Ειδικότερα και όσον αφορά τις οφειλές με Α.Τ.Β. ....../2015 (γρ. 8 και 9) ο προσφεύγων επικαλείται λόγους που αφορούν δήθεν πλημμέλειες και λάθη του ελέγχου. Προσπαθεί, δηλαδή, να αποδείξει την έλλειψη υπαιτιότητας του ακυρώνοντας επί της ουσίας τις καταλογιστικές πράξεις που είχαν εκδοθεί το 2015 σε βάρος της πρωτοφειλέτιδας εταιρείας λόγω δήθεν πλημμελειών του ελέγχου.

**Οι λόγοι αυτοί προβάλλονται, ωστόσο, απαραδέκτως στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, ήτοι στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής κατά απορριπτικής απόφασης της αρμόδιας υπηρεσίας για απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις νέες διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4646/2019.** Και τούτο, διότι σκοπός των νέων διατάξεων

είναι, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, η «αποκατάσταση μιας εύλογης ισορροπίας ανάμεσα στην ευθύνη του πρωτοφειλέτη νομικού προσώπου/νομικής οντότητας και στην αλληλέγγυα ευθύνη των ασκούντων πραγματική διοίκηση για την εξόφληση των υποχρεώσεων του πρώτου προς το Δημόσιο (ειδικότερα του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ)». Η νέα διάταξη σκοπεί να απαλλάξει από την αλληλέγγυα ευθύνη τα πρόσωπα που δεν άσκησαν πραγματική διοίκηση κατά το χρόνο κατά τον οποίο δημιουργήθηκαν και έμειναν ανεξόφλητες οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας και τα οποία με βάση τις μέχρι σήμερα ισχύουσες διατάξεις έφεραν αντικειμενική ευθύνη. Συνεπώς, η φορολογική διοίκηση εξετάζει - υπό το πρίσμα των νέων διατάξεων - αποκλειστικά και μόνο την αλληλέγγυα ευθύνη κάθε προσώπου που ήταν στη διοίκηση του νομικού προσώπου και υποβάλλει σχετική αίτηση.

Αντίθετα, οι νέες διατάξεις δεν σκοπούν να ελεγχθούν πλημμέλειες ελέγχων που έχουν λάβει χώρα και ολοκληρωθεί σε παρελθόντα χρόνο (και μάλιστα χωρίς απώτατο χρονικό όριο εν προκειμένω έχουν παρέλθει έξι έτη!) ούτε στην περίπτωση που προβάλλονται ως «όχημα» για την απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη κάθε προσώπου που υποβάλλει σχετική αίτηση με βάση τις ως άνω διατάξεις. Τούτο δε, διότι σε μια τέτοια περίπτωση θα υπήρχε κατάφωρη παραβίαση των κείμενων δικονομικών διατάξεων περί προβολής τέτοιων λόγων με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής κατά των οικείων καταλογιστικών πράξεων ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων εντός των ρητώς οριζόμενων προθεσμιών. Αντίστροφα, εάν γίνει δεκτό ότι μπορούν να προβληθούν τέτοιοι λόγοι στο πλαίσιο της διαδικασίας για την απαλλαγή από αλληλέγγυα ευθύνη, τούτο επάγεται απρόθεσμο της προβολής τέτοιων λόγων και δυνατότητας των εκάστοτε νομικών προσώπων να μην προσφεύγουν κατά των οικείων καταλογιστικών πράξεων εντός των δικονομικά οριζόμενων προθεσμιών, με ό,τι αυτό συνεπάγεται για την ταχεία εκκαθάριση των φορολογικών υποχρεώσεων των νομικών προσώπων και του χαρτοφυλακίου της φορολογικής διοίκησης.

Τα δε κριθέντα με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ δεν αναιρούν τα ανωτέρω. **Ειδικότερα, η ως άνω απόφαση έκρινε το διαφορετικό ζήτημα της δυνατότητας των προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνομένων προσώπων να ασκούν ενδικοφανή προσφυγή και εν συνεχεία προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία εστράφησαν κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής ...**

**Ουδέν διέλαβε η ως άνω απόφαση περί της δυνατότητας των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων να προβάλλουν λόγους που ανάγονται σε πλημμέλειες του ελέγχου, όταν υποβάλλουν αίτηση για απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη τους με βάση το νέο νομοθετικό πλαίσιο και εν συνεχεία ενδικοφανή προσφυγή κατά τυχόν απορριπτικής απόφασης της Φορολογικής αρχής.**

Τέλος, οι εδώ προβαλλόμενοι λόγοι για πλημμέλειες του ελέγχου θα έπρεπε να είχαν ήδη προβληθεί το 2015 με προσφυγή της πρωτοφειλέτιδας εταιρείας με την επωνυμία «.....» κατά των οικείων καταλογιστικών πράξεων.

Ακόμη, όμως, και εάν ήθελε θεωρηθεί πως τέτοιοι λόγοι προβάλλονται παραδεκτώς στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, όλοι οι προβαλλόμενοι με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή είναι αβάσιμοι για τους κάτωθι λόγους:

Ειδικότερα για την οφειλή με ΑΤΒ ...../2015 (γρ. 8), η οποία αφορά παρακρατούμενη φόρο επί τόκων ομολογιακών δανείων φορολογικής περιόδου 1-1-2007 - 31-12-2007

Η ως άνω οφειλή, η οποία προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην Εταιρεία από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αφορά μη παρακράτηση και απόδοση του φόρου που είχε προκύψει επί τόκων ομολογιακών κοινοπρακτικών δανείων που είχε συνάψει η Εταιρεία το Φεβρουάριο του 2008 με κοινοπραξίες πιστωτικών ιδρυμάτων, όπως αυτά αναφέρονται στις σελ. 69-70 της οικείας από 9.12.2015 Έκθεσης Πλήρους Ελέγχου Προσδιορισμού Παρακρατούμενων Φόρων Ν. 2238/1994 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Ειδικότερα, όπως έκανε δεκτό και ο έλεγχος στις 19.3.1999 και στις 3.8.2001 η Εταιρεία είχε συνάψει με αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα κοινοπρακτικά ομολογιακά δάνεια, για τα οποία εκπρόσωποι είχαν οριστεί οι τράπεζες ..... και .....

Λόγω αδυναμίας κάλυψης των υποχρεώσεων δανεισμού της και ως εκ τούτου της καταβολής των τόκων των εν λόγω ομολογιακών δανείων κατά το έτος 2006 και το πρώτο τρίμηνο του 2007 τα εμπλεκόμενα τραπεζικά ιδρύματα προέβησαν σε κεφαλαιοποίηση των τόκων αυτών στις 31.12.2007. Η κεφαλαιοποίηση αυτή θεωρήθηκε από την Υπηρεσία μας ότι συνιστά καταβολή των τόκων, για την οποία δεν διενεργήθηκε παρακράτηση και για το λόγο αυτό επέβαλε σε βάρος της Εταιρείας ποσό φόρου 596.770,97€, το οποίο σήμερα ανέρχεται στο ποσό των 862.513,08€.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν υπέχει προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του ως άνω ποσού, καθόσον στην κρίσιμη περίπτωση δεν έλαβε χώρα καταβολή τόκων, κατά την έννοια του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994, όπως εσφαλμένα έκρινε ο έλεγχος.

Επί του ισχυρισμού αυτού λεκτέα τα εξής:

Νομοθετικό καθεστώς - Άποψη της Υπηρεσίας μας

Στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994 οριζόταν «.....Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στους τόκους από καταθέσεις στην αλλοδαπή ή από ομολογιακό δάνεια που εκδίδονται σε αυτή, καθώς και στα εισοδήματα από κάθε μορφής τίτλους που εκδίδονται από θυγατρικές εταιρίες ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων στο εξωτερικό και δύνανται να συμπεριληφθούν στην κατηγορία των εποπτικών κεφαλαίων για την ενίσχυση της κεφαλαιακής τους επάρκειας, σύμφωνα με τις εκάστοτε πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, όταν όλα τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κατοίκους Ελλάδος.....Ο

φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).... Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης...»

Στη παρ. 1 του άρθρου 24 του ίδιου ως άνω νόμου οριζόταν «1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει: α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών».

Από τη συνδυαστική ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει πως το εισόδημα που προέρχεται από τόκους (συμπεριλαμβανομένων των τόκων ομολογιακών δανείων) φορολογείται κατά το χρόνο απόκτησης του. Ως απόκτηση νοείται μόνο η καταβολή αυτού στο δικαιούχο. Τούτο ισχύει και για τη διενέργεια παρακράτησης από τον οφειλέτη των τόκων αυτών, και αυτή δηλαδή λαμβάνει χώρα κατά το χρόνο της καταβολής των τόκων στον δικαιούχο αυτών. **Ως καταβολή δε των τόκων στον δικαιούχο, για την οποία οφείλεται φόρος, νοείται και η κεφαλαιοποίηση του τόκου, η οποία συνιστά μετατροπή του τόκου σε κεφάλαιο και ο συμψηφισμός του σε αρχικό κεφάλαιο.** Και τούτο, διότι το δικαιούχο τραπεζικό ίδρυμα λαμβάνει εισόδημα εκείνη τη στιγμή υπό τη μορφή κεφαλαίου. Συγκεκριμένα, το ποσό των τόκων που δεν καταβάλλεται ενσωματώνεται στο προς αποπληρωμή κεφάλαιο και θα ληφθεί από το πιστωτικό ίδρυμα κατά την πληρωμή εκάστης δόσης και την αποπληρωμή του δανείου. Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ρητής εξομοίωσης της κεφαλαιοποίησης με καταβολή τόκων είτε στο νόμο είτε σε κάποια εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. προβάλλεται αλυσιτελώς, καθόσον μια τέτοια πρόβλεψη θα ήταν περιττή.

Επομένως, ορθώς η Υπηρεσία μας θεώρησε ότι η κεφαλαιοποίηση αυτή συνιστά καταβολή τόκων, για την οποία δεν διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, και εν συνεχεία επέβαλε σε βάρος της Εταιρείας ποσό φόρου 596.770,97€, το οποίο σήμερα ανέρχεται στο ποσό των 862.513,08€.

Ο δε ισχυρισμός του περί απαλλαγής από την παρακράτηση στην συγκεκριμένη περίπτωση, καθώς η πληρωμή έγινε προς αλλοδαπά τραπεζικά ιδρύματα, είναι αβάσιμος. Και τούτο διότι σύμφωνα με την παρ. β' της Πολ. 1092/2007 «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994, όπως οι διατάξεις αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 2 του άρθρου 3 του Ν. 3091/2002, **επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους** και προκύπτουν από εθνικά δάνεια που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες από την 1/1/1997 και μετά. Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 10% στο ποσό των τόκων που

προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους οι οποίοι εκδίδονται από τις 3 Ιανουαρίου 1998 και μετά. 2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 9 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου, οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 29 του Ν. 2592/1998, ορίζεται, ότι εξαιρούνται από την ανωτέρω φορολογία οι τόκοι που προκύπτουν από ομολογιακά δάνεια που εκδίδει από 1 Ιανουαρίου 1997 και μετά το Ελληνικό Δημόσιο στο εξωτερικό. 3. Ακόμη, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2682/1999 ορίζεται, ότι η φορολογία των τόκων των ομολογιακών δανείων που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο καταργείται για τους επενδυτές μόνιμους κατοίκους εξωτερικού. 4. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 26 του Ν. 2789/2000 ορίζεται, ότι ομολογίες εκδιδόμενες από εταιρείες ή επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση με τις ομολογίες που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο. Η πιο πάνω ρύθμιση καταλαμβάνει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ίδιου νόμου, τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι επιχειρήσεις από 11.02.2000 και μετά. 5. Από τα πιο πάνω προκύπτει, ότι αν κάτοικος Ελλάδας αποκτά τόκους από ομόλογα που εκδίδουν ελληνικές επιχειρήσεις στο εξωτερικό υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου με συντελεστή 10%, καθόσον, με τις αναφερόμενες πιο πάνω διατάξεις του Ν.2682/1999 η απαλλαγή των τόκων ομολογιακών δανείων που εκδίδονται στο εξωτερικό αφορά μόνο στους επενδυτές μόνιμους κατοίκους του εξωτερικού».

Σύμφωνα, λοιπόν, με τα ανωτέρω, απαλλάσσονται της υποχρέωσης παρακράτησης φόρου επί των τόκων μόνο τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο. Εν προκειμένω, το ομολογιακό δάνειο συνήφθη μεταξύ της ελεγχόμενης πρωτοφειλέτιδας εταιρείας και των ως άνω αλλοδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων. Ουδεμία συμμετοχή είχε το Ελληνικό Δημόσιο.

Ειδικότερα για την οφειλή με ΑΤΒ ...../2015 (γρ. 9), η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο επί τόκων ομολογιακών δανείων φορολογικής περιόδου 1-1-2008 - 31-12-2008

Η ως άνω οφειλή προέκυψε λόγω μη παρακράτησης και απόδοσης φόρου επί τόκων ομολογιακού δανείου. Ο προσφεύγων υποστηρίζει πως ουδεμία υπαιτιότητα φέρει, καθόσον στην περίπτωση αυτή ο καταλογισμός οφείλεται σε πλημμέλειες του ελέγχου και όχι σε υποχρέωση που τον βάρυνε την περίοδο εκείνη και δεν εκπλήρωσε.

Ειδικότερα, υποστηρίζει πως εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι το κλείσιμο Κοινοπρακτικού Δανείου ισοδυναμεί με καταβολή τόκων, η οποία μάλιστα γεννά υποχρέωση παρακράτησης, καθόσον το κλείσιμο αυτό έλαβε χώρα λόγω της σύναψης νέων δανείων με τους πιστωτές της Εταιρείας τα οποία μεταξύ άλλων αναχρηματοδότησαν και την υφιστάμενη οφειλή. Συναφώς, συνεχίζει, δεν φέρει καμία υπαιτιότητα για την εν λόγω οφειλή καθόσον καμία υποχρέωση παρακράτησης δεν υπήρχε εκ μέρους της Εταιρείας βάσει του τότε ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου.

Επί του ισχυρισμού αυτού λεκτέα τα εξής:

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος για τους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω (πρβλ. σελ. 20-22).

Ειδικότερα για την οφειλή με ΑΤΒ ...../2011, η οποία αφορά Φόρο Προστιθέμενης Αξίας

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως δεν υπέχει προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την οφειλή με Α.Τ.Β. ....../2011 - πέραν των ως άνω αναφερόμενων λόγων (πρβλ. σελ. 14-15) -για τον πρόσθετο λόγο ότι έχει ήδη αθωωθεί αμετάκλητα δυνάμει της με αριθμό ...../2012 αμετάκλητης απόφασης του Β' Αυτόφωρου Τριμελούς Πλημμελειοδικείου ..... για την ως άνω οφειλή αρχικού ποσού 179.318,00€.

Επί του ισχυρισμού αυτού λεκτέα τα εξής:

...

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το διατακτικό της ως άνω αμετάκλητης απαλλακτικής απόφασης, ο κατηγορούμενος (ήδη προσφεύγων) αθωώθηκε, επειδή δεν είχε την ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου κατά το χρόνο που βεβαιώθηκε και κατέστη ληξιπρόθεσμη η εν λόγω οφειλή, ήτοι σε χρόνο που είναι εν προκειμένω αδιάφορος για τη θεμελίωση ή μη αλληλέγγυας ευθύνης αυτού για την πληρωμή αυτής, εφόσον πρόκειται για οφειλή που προέκυψε κατόπιν ελέγχου. Αντιθέτως, η ως άνω απόφαση δεν διέλαβε κρίση περί της ύπαρξης ή μη υπαιτιότητας του κατηγορουμένου για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο κατ' άρθρο 25 του Ν.1882/1990.

Συνεπώς, δεν συντρέχουν εν προκειμένω οι προϋποθέσεις απαλλαγής του προσφεύγοντος με βάση την ως άνω αμετάκλητη απαλλακτική απόφαση του Β' Αυτόφωρου Τριμελούς Πλημμελειοδικείου .....

Ειδικότερα έλλειψη υπαιτιότητα για το σύνολο των οφειλών

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αποκλειστικής ευθύνης των μετέπειτα διοικούντων την εταιρεία, οι οποίοι δεν αμφισβήτησαν δικαστικά τα καταλογισθέντα κατόπιν ελέγχων που έλαβαν χώρα το 2010 και το 2015 ποσά, αλλ' αντιθέτως τα υπήγαν σε ρυθμίσεις, οι οποίες δεν τηρήθηκαν από υπαιτιότητα τους, καθώς και περί της δυνατότητας της εταιρείας να καλύψει τα όποια καταλογισθέντα σε βάρος της ποσά με βάση τα ταμειακά διαθέσιμα κατά το χρόνο αποχώρησης του δεν δύνανται να άρουν την αλληλέγγυα ευθύνη του για οφειλές της εταιρείας που ανάγονται στη θητεία του. **Και τούτο, διότι σύμφωνα με το γράμμα και το σκοπό της νέας διάταξης, όπως αυτή ερμηνεύτηκε με την υπ' αριθμ. εγκύκλιο Ε. 2173/2020 της Α.Α.Δ.Ε., σε περίπτωση οφειλών που προκύπτουν κατόπιν ελέγχου, υπαίτιο είναι μόνο το πρόσωπο που διέπραξε τις παραβάσεις που οδήγησαν στην επιβολή των σχετικών φορολογικών βαρών και όχι το πρόσωπο (ή πρόσωπα) που έτυχε να είναι στη διοίκηση του νομικού προσώπου κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου.** Η ρύθμιση αυτή είναι εύλογη, καθόσον εάν η εταιρεία είχε τηρήσει και εφαρμόσει ορθά τις φορολογικές διατάξεις κατά το χρόνο κατά τον οποίο ο αιτών είχε την ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου, δεν θα είχαν προκύψει τα καταλογισθέντα σε βάρος της εταιρείας ποσά ΦΠΑ και λοιπών φόρων και προστίμων.

Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη δικαστικής αμφισβήτησης των ανωτέρω οφειλών από τους μετέπειτα διοικούντες κρίνεται μη ουσιώδης και μη δυνάμενος να ανατρέψει το τεκμήριο υπαιτιότητας του αιτούντος, καθόσον είναι αβέβαιη η κατάληξη του όποιου δικαστικού αγώνα. Με άλλα λόγια, δεν μπορεί να υποτεθεί βάσιμα ότι η εταιρεία θα δικαιωνόταν σε περίπτωση δικαστικής προσφυγής και αμφισβήτησης των ως άνω καταλογισθέντων ποσών. Τέλος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί οικονομικής δυνατότητας της εταιρείας να καταβάλει τα σε βάρος της καταλογισθέντα ποσά δεν δύναται να άρει την υπαιτιότητα του για την πλημμελή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και τον εξ αυτής της αιτίας καταλογισμό της εταιρείας.

## **1.2. Δεύτερος προβαλλόμενος λόγος**

### **1.2.1. Αποψη του προσφεύγοντος: Παράνομη η προσβαλλόμενη, κατά το μέρος που με αυτή φέρεται ευθυνόμενος για οφειλές της Εταιρείας για τις οποίες εκ του νόμου δεν γεννάται οποιαδήποτε αλληλέγγυα ευθύνη**

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως δεν φέρει αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή της οφειλής από Φ.Μ.Α.Π. για τη χρήση 2006 (ΑΤΒ ...../2015), για την οποία η Υπηρεσία μας περιόρισε την αλληλέγγυα ευθύνη του μόνο στο ποσό του πρόσθετου φόρου ύψους 2.664,31 ευρώ, όπως έχει διαμορφωθεί σήμερα με τις αναλογούσες προσαυξήσεις.

### **1.2.2. Αποψη της Υπηρεσίας μας**

#### **I. Προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς**

Το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 2459/1997 όριζε «Για την καταχώρηση των δηλώσεων, που υποβάλλονται, την έκδοση πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων....και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν, εκτός από τις περιπτώσεις που με το άρθρο 21 έως 35 του παρόντος ορίζονται διαφορετικά». Το δε άρθρο 31 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζει «Οι νόμιμοι αντιπρόσωποι των υπόχρεων σε φόρο, ....ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των πρόσθετων φόρων, που γεννήθηκαν και οφείλονται από δικές τους πράξεις ή παραλείψεις».

Στην υπ' αριθμ. 254/2012 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έκρινε το ζήτημα της θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης για την πληρωμή του ΦΜΑΠ, [...], δεν μπορεί να τύχουν εφαρμογής οι [...] διατάξεις περί αστικής ευθύνης των προαναφερθέντων προσώπων όσον αφορά τα χρέη της Ενώσεως από Φ.Μ.Α.Π.».

Από τα ανωτέρω συνάγεται πως υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς δεν στοιχειοθετούνταν αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για την καταβολή του Φ.Μ.Α.Π. παρά μόνο για την καταβολή των πρόσθετων φόρων αυτού και δη μόνο στην περίπτωση που η μη καταβολή αυτών μπορούσε να αποδοθεί σε πράξη ή παράλειψη τους.

#### **II. Νεότερο νομοθετικό καθεστώς**

Υπό την ισχύ του νέου νομοθετικού καθεστώτος, όπως αυτό ερμηνεύτηκε με την υπ' αριθμ. Ε.2173/2020 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., από 12-12-2019 αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα γεννάται μόνο για τους ρητά κατονομαζόμενους στη διάταξη του άρθρου 50 ΚΦΔ φόρους και δεν εκτείνεται και σε οφειλές εκτός του πεδίου εφαρμογής αυτής, όπως είναι ο Φ.Μ.Α.Π. **Συνεπώς, και υπό την ισχύ του νέου νομοθετικού καθεστώτος, δεν στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για την πληρωμή του Φ.Μ.Α.Π.**

Για το λόγο αυτό, η Υπηρεσία μας έχει ήδη απαλλάξει τον προσφεύγοντα από την αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του Φ.Μ.Α.Π.

Όσον αφορά τον πρόσθετο φόρο αρχικής βεβαίωσης 2.664,31 ευρώ, όπως έχει διαμορφωθεί σήμερα με τις αναλογούσες προσαυξήσεις, πρέπει να γίνει δεκτό ότι - υπό την ισχύ του νέου νομοθετικού καθεστώτος - παύει να βαρύνει τον προσφεύγοντα. Τούτο δε διότι, όπως ορίζεται ρητά στο υπ' αριθμ. 32.3 σημείο της ως άνω εγκυκλίου, στον Φ.Μ.Α.Π. εξακολουθούν να ισχύουν οι λοιπές ευθύνες που ορίζονται στην οικεία νομοθεσία **πλην της ευθύνης διοικούντων**, ήτοι μόνο η ευθύνη των κατόπιν σύμβασης τελευταίων κατόχων των ακινήτων (άρθρο 31 παρ. 1 Ν.2459/1997).

Συνεπώς, υπό την ισχύ του νέου νομοθετικού καθεστώτος ο προσφεύγων πρέπει να απαλλαγεί πλήρως για την οφειλή με Α.Τ.Β. ....../2015 (γρ. 1).

### **1.3. Τρίτος προβαλλόμενος λόγος**

#### **1.3.1. Αποψη του προσφεύγοντος: Παράνομη η προσβαλλόμενη λόγω πλημμελούς διενέργειας του ελέγχου που έλαβε χώρα το 2015**

Ο προσφεύγων επικαλείται πως πρέπει να απαλλαγεί από το σύνολο των οφειλών που προέκυψαν από τον έλεγχο του 2015 λόγω πλημμελειών κατά τη διενέργεια αυτού.

#### **1.3.2. Αποψη της Υπηρεσίας μας**

Όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη απόφαση της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων θεωρήθηκε προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενος για τις κάτωθι οφειλές, οι οποίες προέκυψαν κατόπιν ελέγχου που διενήργησε το Δ.Ε.Κ. Αθηνών στην πρωτοφειλέτιδα εταιρεία:

- Α.Τ.Β. ....../2015 γρ. 1, η οποία αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας οικονομικού έτους (χρήσης) 2008, αρχικής βεβαίωσης ύψους 15.967,45 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (15.967,45 βασική οφειλή + 7.110,31 προσαυξήσεις =) 23.077,76 ευρώ.
- Α.Τ.Β. ....../2015 γρ. 1, η οποία αφορά Φ.Μ.Α.Π. οικονομικού έτους 2007, αρχικής βεβαίωσης ύψους 4.884,57 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (4.884,57 βασική οφειλή + 7.110,31 προσαυξήσεις =) 23.077,76 ευρώ.

- Α.Τ.Β. ....../2015, γρ. 2, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο επί αμοιβών εργοληπτών οικονομικού έτους 2007, αρχικής βεβαίωσης 1.568,36 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (1.568,36 βασική οφειλή + 698,39 προσαυξήσεις =) 2.266,75 ευρώ.
- Α.Τ.Β. ....../2015, γρ. 3, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο επί αμοιβών εργοληπτών οικονομικού έτους 2008, αρχικής βεβαίωσης 2.400,68 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (2.400,68 βασική οφειλή + 1.069,02 προσαυξήσεις =) 3.469,70 ευρώ.
- Α.Τ.Β. ....../2015, γρ. 6, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο επί αποζημιώσεων απολυομένων οικονομικού έτους 2008, αρχικής βεβαίωσης 369,36 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (369,36 βασική οφειλή + 164,48 προσαυξήσεις =) 533,84 ευρώ.
- Α.Τ.Β. ....../2015, γρ. 8, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο επί τόκων ομολόγων και ομολογιακών δανείων οικονομικού έτους 2007, αρχικής βεβαίωσης 596.770,97 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (596.770,97 βασική οφειλή + 265.742,11 προσαυξήσεις =) 862.513,08 ευρώ και
- Α.Τ.Β. ....../2015, γρ. 9, η οποία αφορά παρακρατούμενο φόρο επί τόκων ομολογιακών δανείων οικονομικού έτους 2008, αρχικής βεβαίωσης 875.811,07 ευρώ. Το σημερινό υπόλοιπο της εν λόγω οφειλής ανέρχεται στο συνολικό ποσό των (875.811,07 βασική οφειλή + 389.998,67 προσαυξήσεις=) 1.265.809,74 ευρώ.

Παραδεκτό προβολής λόγων που ανάγονται σε πλημμέλειες του ελέγχου

Όπως προαναφέρθηκε (πρβλ. σελ. 17-19), οι νέες διατάξεις δεν σκοπούν να ελεγχθούν οι πλημμέλειες ελέγχων που έχουν λάβει χώρα και ολοκληρωθεί σε παρελθόντα χρόνο. Οι όποιες πλημμέλειες επικαλείται ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή θα έπρεπε να είχαν ήδη προβληθεί με την άσκηση των κατάλληλων ενδίκων βοηθημάτων (προσφυγή) ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων εντός των ρητώς οριζόμενων προθεσμιών από την πρωτοφειλέτιδα εταιρεία. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αριθ. Α.1082/2021 (ΦΕΚ Β 1487/13.4.2021) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013» ορίζεται ότι:

**«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**, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΞ 2021 ΕΜΠ /30-6-2021 έγγραφό της, στο οποίο αναφέρεται ότι: «Κατόπιν της με αριθ. Α. 1082/2021 (ΦΕΚ Β' 1487/13-4-2021) Κοινής Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013», η οποία εκδόθηκε μετά την αποστολή των απόψεων της Υπηρεσίας σας επί της ως άνω σχετικής ενδικοφανούς προσφυγής, παρακαλούμε **για την άμεση αποστολή συμπληρωματικών αιτιολογημένων απόψεων της Υπηρεσίας σας**, κατά λόγο αρμοδιότητας, επί των προβαλλόμενων λόγων της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής για την αλληλέγγυα ευθύνη του υπόχρεου, αφού ληφθούν υπόψη οι διατάξεις της ανωτέρω Κοινής Απόφασης.

Ως εκ τούτου, προκειμένου να προβούμε στην επανεξέταση της υπόθεσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ, παρακαλούμε για την άμεση αποστολή των **συμπληρωματικών αιτιολογημένων απόψεων της Υπηρεσίας σας** καθώς και **ό,τι άλλου σχετικού στοιχείου υπάρχει στη διάθεσή σας**, κατά τα ως άνω οριζόμενα, εντός δεσμευτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από τη λήψη του παρόντος, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 3 της αριθ. ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ καθώς και στην περ. 3 της παρ. Β.3 της αριθ. ΠΟΛ. 1069/2014 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ.».

**Επειδή**, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας, με το με αριθ. πρωτ. ..../2021 έγγραφο, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ..... ΕΙ 2021 ΕΜΠ/ 16-7-2021, στο οποίο αναφέρεται ότι: « .... Σε συνέχεια του υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΞ 2021 ΕΜΠ εγγράφου σας, σας ενημερώνουμε ότι λόγω μη ύπαρξης νεώτερων στοιχείων, παραμένουμε στο περιεχόμενο της από 05-05-2021 και υπ' αριθμ. πρωτ. ..../2021 «Έκθεσης απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής» της Υπηρεσίας μας, που διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία σας, μετά των σχετικών εγγράφων, δια του ιδίου ως άνω αριθμ. πρωτ. (...../2021) διαβιβαστικού εγγράφου.».

**Επειδή**, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις ως άνω συμπληρωματικές απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με αριθ. .... / 28-4-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... *του* ..... *με ΑΦΜ* ..... ως προς την μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπο του προσφεύγοντος μόνο ως προς την καταβολή Φ.Μ.Α.Π..

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

**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.