



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-9-2021

Αριθμός απόφασης: 2468

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 3-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί της με αριθ. πρωτ. /2020 αίτησης της προσφεύγουσας, περί παύσης αντιμετώπισής της ως αλληλεγγύως ευθυνόμενης για τα χρέη της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί της με αριθ. πρωτ. /2020 αίτησης της προσφεύγουσας, περί παύσης αντιμετώπισής της ως αλληλεγγύως ευθυνόμενης για τα χρέη της 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 3-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί της με αριθ. πρωτ./2020 αίτησης της προσφεύγουσας απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί παύσης αντιμετώπισής της ως αλληλεγγύως ευθυνόμενης για τα χρέη της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί της με αριθ. πρωτ./2020 αίτησής της προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η άρνηση της αρμόδιας φορολογικής αρχής να ικανοποιήσει την με αριθ. πρωτ./2020 αίτησής της είναι μη νόμιμη, καθώς δεν λαμβάνει υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως αυτές ισχύουν κατόπιν του ν.4646/2019, με αποτέλεσμα να συντελείται ευθεία παραβίαση διατάξεων νόμου.

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 ιδίου 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

.....

E. 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 με αριθ. πρωτ./2020 διαβιβαστικό έγγραφο των απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρεται ότι: « ...

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την με αρ. πρωτ./2020 αίτηση της επιθυμεί να ανακινήσει το ζήτημα της συνυπευθυνότητας της για τις οφειλές προς το Δημόσιο της ως άνω εταιρείας, της οποίας διετέλεσε νόμιμη εκπρόσωπος για το διάστημα από 16/06/2013 έως σήμερα.

...

Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΒΑΣΙΜΟ

1) Έπειτα από έλεγχο που διενεργήθηκε στο υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρεία με την επωνυμία «.....» και αφορούσε την φορολογική περίοδο από 01/01/2011 έως 31/12/2015 επιβλήθηκαν οι ακόλουθοι φόροι και πρόστιμα:

I. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογίστηκε διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 20.941,54 € για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2011 έως 31/12/2011,

II. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογίστηκε διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 16.336,56 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 έως 31/12/2012,

III. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογίστηκε διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 20.798,84 € για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2013 έως 31/12/2013,

IV. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογίστηκε διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 15.774,86 € για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2014 έως 31/12/2014,

V. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου καταλογίστηκε διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 13.477,41 € για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2015,

VI. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 καταλογίστηκε διαφορά ύψους 16.766,24 €,

VII. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 καταλογίστηκε διαφορά ύψους 12.489,49 €,

VIII. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 καταλογίστηκε διαφορά ύψους 10.792,95 €,

IX. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2015 καταλογίστηκε διαφορά ύψους 31.384,70 € (εκ των οποίων το ποσό των 10.461,57 € αφορά πρόστιμο για ανακριβής/μη υποβολή δήλωσης του άρθρ. 58 του Ν. 4174/2013),

X. Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2016 καταλογίστηκε διαφορά ύψους 28.409,69 € (εκ των οποίων το ποσό των 9.469,90 € αφορά πρόστιμο για ανακριβής/μη υποβολή δήλωσης του αρθρ. 58 του Ν. 4174/2013).

Από τις με αρ./2017 και/2017 εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά με εφαρμογή Μοναδικών

Συντελεστών Καθαρού Κέρδους (άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 και άρθρα 30, 31 και 32 του Ν.2238/1994), ενώ για τις χρήσεις 2014 και 2015 βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου (άρθρ. 27 του Ν.4174/2013 και άρθρ. 28 του Ν.4172/2013).

2) Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 101 και 115 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, άρθρ. 22 παρ. 6-7 του Ν. 2648/1998, άρθρ. 45 περ. β' του Ν. 1642/1986 και άρθρ. 55 του Ν. 2859/2000 καθιερώνεται προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες και νόμιμους εκπροσώπους εταιρειών κατά τη διάρκεια λειτουργίας τους, αναφορικά με την καταβολή του Φ.Π.Α. με την εξής διάκριση:

I. Αν έχει γίνει παρακράτηση του φόρου ευθύνονται όλα τα πρόσωπα που είχαν τις ιδιότητες που προσδιορίζονται στην παρ.1 του αρθρ. 115 του Ν. 2238/1994, από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του και μετά,

II. Αν δεν έχει γίνει παρακράτηση του φόρου, η ευθύνη περιορίζεται μόνο σε εκείνα τα πρόσωπα που είχαν την κρίσιμη ιδιότητα (παρ. 1 του άρθρου 115 Ν. 2238/1994) κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση απόδοσης.

Μάλιστα, σχετική είναι και η υπ' αριθμ. 137/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή με την ΠΟΛ 1020/21-01-2016, σύμφωνα με την οποία «στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού η προσωπική και εις ολόκληρον συνευθύνη με το νομικό πρόσωπο για τις, μετά την 01/12/1998, οφειλές αυτού, που προέκυψαν από Φ.Π.Α. κατά τη διάρκεια λειτουργίας του, εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του ΦΠΑ στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρι εξοφλήσεως».

Ενόψει των προεκτεθέντων, κρίνουμε ότι η ασκούσα την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, , φέρει **προσωπική** και **αλληλέγγυα** ευθύνη για τις οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. που προέρχονται από Φ.Π.Α. (οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στην με αρ. ειδ. βιβλ./2018 παραγγελία για αναγκαστική κατάσχεση και στην σε εκτέλεση αυτής συνταχθείσα έκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης ακινήτου με αρ./2018) και ανάγονται τόσο στην περίοδο που έφερε την ιδιότητα της νόμιμης εκπροσώπου, ήτοι από 16/06/2013 έως και σήμερα, όσο και στο διάστημα που προηγήθηκε αυτής. ...».

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 στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ 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 της υπόχρεης, αφού ληφθούν υπόψη οι διατάξεις της ανωτέρω Κοινής Απόφασης.

Ειδικότερα, παρακαλούμε για τις απόψεις σας επί των εγγράφων, που προσκόμισε η προσφεύγουσα με την με αριθ. πρωτ./2020 αίτησή της προς την Υπηρεσία σας.

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, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας, με το με αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/ 19-7-2021 έγγραφο, στο οποίο αναφέρεται ότι: « ...

Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΒΑΣΙΜΟ

...

Κατόπιν έκδοσης από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της με αρ. πρωτ. **Ε 2173/30-10-2020** εγκυκλίου καθώς και με της με αρ. πρωτ. **Α 1082/07-04-2021** απόφασης, η αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας για τις οφειλές οι οποίες έχουν

συμπεριληφθεί στην με αρ./2018 παραγγελία για αναγκαστική κατάσχεση (καθώς και στον συνακόλουθα συνταχθέντα φάκελο κατάσχεσης με αρ./2018) διαμορφώνεται κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας ως ακολούθως:

- I. εγγραφές **1** έως **20** του πίνακα χρεών: Φέρει **πλήρη ευθύνη** καθόσον πρόκειται για ατομικές οφειλές,
- II. εγγραφές **21** και **22** του πίνακα χρεών: **Δεν υπέχει** αλληλέγγυα ευθύνη επειδή οι εν λόγω οφειλές βεβαιώθηκαν μετά από έλεγχο και ανάγονται σε περίοδο όπου η προσφεύγουσα **δεν** έφερε την ιδιότητα της νόμιμης εκπροσώπου (παρ. 1β του αρθρ. 50 του Ν. 4174/2013),
- III. εγγραφή **23** του πίνακα χρεών: Είναι **αλληλεγγύως υπεύθυνη**. Συγκεκριμένα, για την εν λόγω οφειλή έχουμε να σημειώσουμε τα παρακάτω:

Από τις με αρ./2017 και/2017 εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά με εφαρμογή Μοναδικών Συντελεστών Καθαρού Κέρδους (άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 και άρθρα 30, 31 και 32 του Ν.2238/1994), ενώ για τις χρήσεις 2014 και 2015 βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου (άρθρ. 27 του Ν.4174/2013 και άρθρ. 28 του Ν. 4172/2013).

Μάλιστα, σχετική είναι και η υπ' αριθμ. **137/2014** Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή με την **ΠΟΛ 1020/21-01-2016**, σύμφωνα με την οποία «στην αστική συνευθύνη από Φόρο Προστιθέμενης αξίας που επιβλήθηκε στο νομικό πρόσωπο κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισροών του, **δεν είναι δυνατή η κατανομή της**, δεδομένου ότι, επί εξωλογιστικού προσδιορισμού, ως εν προκειμένω, όπου δεν τίθενται υπόψη του ελέγχου βιβλία και στοιχεία, είναι **αντικειμενικά αδύνατη** η ελεγκτική διαπίστωση της χρέωσης και της απόδοσης ή μη του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Συνεπώς, στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού η προσωπική και εις ολόκληρον συνευθύνη με το νομικό πρόσωπο για τις, μετά την 01/12/1998, οφειλές αυτού, που προέκυψαν από Φ.Π.Α. κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, εκτείνεται σε **όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου** και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του ΦΠΑ στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρι εξοφλήσεως». Η προσφεύγουσα, κατά συνέπεια, η οποία ορίστηκε νόμιμη εκπρόσωπος της ελεγχόμενης εταιρείας στις 16/06/2013, υπέχει **πλήρη αλληλέγγυα ευθύνη** για το Φ.Π.Α. οικ. έτους 2013.

- IV. εγγραφές 24 έως 47: **Ευθύνεται αλληλεγγύως** καθώς πρόκειται για χρέη που διαπιστώθηκαν μετά από έλεγχο (Φ.Π.Α. οικ. ετών 2014 και 2015) και ανάγονται σε διάστημα κατά το οποίο η προσφεύγουσα ήταν νόμιμη εκπρόσωπος (παρ. 1β του αρθρ. 50 του Ν. 4174/2013).

Γ. ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΚΑΤΟΝΟΜΑΖΟΜΕΝΩΝ ΙΔΙΟΤΗΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΚΡΙΣΙΜΟ ΧΡΟΝΟ.

Σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. **Ε 2173/30-10-2020** εγκύκλιο για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών που έχουν την έδρα τους στην ΕΕ ή σε τρίτες χώρες, επισημαίνεται ότι, από

τον συνδυασμό των άρθρων **98 έως και 100** του **Ν. 4635/2019**, προκύπτει ότι οι εκπρόσωποι των ως άνω νομικών προσώπων και οντοτήτων ρητά κατονομάζονται από το νόμο ως όργανα που ασκούν διοίκηση κατά την καταχώριση τους στο **Γ.Ε.ΜΗ.** Συνεπώς, νομίμως στοιχειοθετείται σε βάρος των προσώπων αυτών αλληλέγγυα ευθύνη, καθώς πρόκειται για πρόσωπα εντεταλμένα στη διοίκηση βάσει νόμου.

Όπως προκύπτει από την από **30/08/2017** καταχώριση στο **Γ.Ε.ΜΗ.**, στην προσφεύγουσα είχε ανατεθεί η διοίκηση του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....». Υπέχει κατά συνέπεια **πλήρη αλληλέγγυα ευθύνη** για την καταβολή των ανωτέρω (**υπό Β**) οφειλών.

Δ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΥΠΑΙΤΙΟΤΗΤΑ

Σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. **Ε 2173/30-10-2020** εγκύκλιο καθώς και με την με αρ. πρωτ. **Α 1082/07-04-2021** απόφαση, πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παρ.1 του αρθρ. 50 του Ν. 4174/2013 καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και **τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους** εκ μόνης της ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια λειτουργίας τους. Η προσφεύγουσα, εν προκειμένω, **δεν επικαλείται** και **δεν αποδεικνύει** οποιαδήποτε έλλειψη υπαιτιότητας για τις οφειλές, οι οποίες αναφέρθηκαν ανωτέρω (**υπό Β**). Υπέχει συνεπώς πλήρη αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή αυτών.

Ενόψει των προεκτεθέντων, κρίνουμε ότι η ασκούσα την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή,, φέρει **προσωπική** και **αλληλέγγυα** ευθύνη για τις οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. που προέρχονται από Φ.Π.Α. και ανάγονται στην περίοδο που έφερε την ιδιότητα της νόμιμης εκπροσώπου, ήτοι από 16/06/2013 έως και σήμερα. ...».

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις ως άνω συμπληρωματικές απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. / 3-7-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ ως προς την μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπό της μόνο ως προς τις οφειλές Φ.Π.Α. της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ που υφίστανται έως

και την 15-6-2013 καθώς η προσφεύγουσα φέρει την ιδιότητα της νόμιμης εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας από 16-6-2013 έως και σήμερα.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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 ι ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.