



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2021

Αριθμός απόφασης: 2925

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' και παρ. 5 περ. α' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της παρ. 1 εδ. α' και β' της υπ' αριθμ. Α.1049/5.3.2021 (ΦΕΚ Β' 984/12.3.2021) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27.4.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της σιωπηρής άρνησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. /2020 αίτησή του περί παύσης της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος περί παύσης της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ε ' Πειραιά.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.4.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησή του ο προσφεύγων ζήτησε την παύση της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013 για τη μη πληρωμή των φόρων της εταιρείας με την επωνυμία «.....», εν συνεχεία «.....» και τέλος «.....», ΑΦΜ, πλην όμως η αίτησή του αυτή δεν είχε γίνει αποδεκτή από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ε ' Πειραιά ούτε μέχρι τις 17.2.2021, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 50ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω αίτησης, ούτε μέχρι τις 29.3.2021, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω αίτησης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων του:

α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης ως αρνητικής (λόγω απράκτου παρόδου 50ημέρου, άλλως 90ημέρου) απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ' Πειραιά επί της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησής του προς παύση της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013 για τη μη πληρωμή των φόρων της εταιρείας με την επωνυμία «.....», εν συνεχεία «.....» και τέλος «.....», ΑΦΜ,

β) την αποδοχή της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησής του και

γ) την παύση της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν.4174/2013 για τη μη πληρωμή των φόρων της προαναφερθείσας εταιρείας,

προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι οι οφειλές της ως άνω εταιρείας, στις οποίες αφορά η αλληλέγγυα ευθύνη του, είναι οφειλές από πρόστιμα ΚΒΣ, προσκομίζει δε παράλληλα αθωωτικές αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί, προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του εκ μέρους της Διοίκησης.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/3.8.2021 έγγραφο. Επ' αυτού η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά μας απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./20.8.2021 έγγραφο. Εν συνεχεία η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/14.9.2021 έγγραφο και επ' αυτού η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά μας απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο.

Ως προς το λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν **μετά** την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12.12.2019): «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. 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. 2. [...]. 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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12.12.2019): «Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις

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

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 34 ν. 4646/2019: «Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις αποκαθίσταται μια **εύλογη ισορροπία** 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 μέχρι σήμερα** ισχύουσα ρύθμιση επιβάλλει ένα είδος αντικειμενικής ευθύνης που δεν αφορά μόνο τα πρόσωπα που άσκησαν πραγματική διοίκηση κατά τη διάρκεια της οποίας δημιουργήθηκαν και έμειναν ανεξόφλητες οι παραπάνω υποχρεώσεις αλλά **επεκτείνεται στα πρόσωπα που διαδέχθηκαν τους ανωτέρω** στη διοίκηση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Τα τελευταία, **ενώ δεν έχουν οποιαδήποτε συμμετοχή** στη δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης και στην μη εκπλήρωσή της, υπό το ισχύον σήμερα νομικό πλαίσιο, ευθύνονται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα που προκάλεσαν την οφειλή. Συνεπώς, **η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στα πρόσωπα που πράγματι άσκησαν διοίκηση** και ως εκ τούτου είχαν την δυνατότητα να ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του νομικού προσώπου/οντότητας, δηλαδή ήταν εξουσιοδοτημένα να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που βάραιναν το τελευταίο, συμπεριλαμβανομένης και της εξόφλησης του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ. Για τον λόγο αυτόν η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στους Εκτελεστικούς Προέδρους, Διευθυντές, Γενικούς Διευθυντές, Διαχειριστές, Διευθύνοντες Συμβούλους, Εντεταλμένους στη Διοίκηση και Εκκαθαριστές που εκτός της τυπικής ιδιότητάς τους συνέτρεχαν σωρευτικά οι ακόλουθες τρεις 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 ορισμένων ειδικότερων περιπτώσεων, που ορίζονται επίσης κατωτέρω, 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 παραπάνω πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. Αν οι οφειλές της περίπτωσης β' διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. [...]. Επίσης, ρητά προβλέπεται ότι για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά. Ο ανωτέρω περιορισμός της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και οντότητες αποτελεί **κανόνα στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης** και υπό **μάλλον επιεικέστερη** εκδοχή. Περαιτέρω, αποφεύγονται ακραίες περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης προσώπων που είναι προδήλως αμέτοχα στην δημιουργία των φορολογικών υποχρεώσεων και στην μη εξόφλησή τους όπως οι Εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων. Αυτό άλλωστε έχει κρίνει και το ΝΣΚ στην γνωμοδότηση 165/2007 της 24.4.2007 η οποία έγινε δεκτή από τον Αρ. Πρωτ. 2/33094/0025 της 14.6.2007. Για την ταυτότητα του λόγου, η αλληλέγγυα ευθύνη δεν πρέπει να καταλαμβάνει τους διοικούντες που διαδέχθηκαν εκείνους οι οποίοι άφησαν ανεξόφλητες τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου. Είναι επίσης αξιοσημείωτο ότι η μέχρι σήμερα ισχύουσα δρακόντεια νομοθεσία, έχει ως συνέπεια την άρνηση ανάληψης καθηκόντων εκκαθαριστή, με αποτέλεσμα να βρίσκονται επί σειρά ετών σε κατάσταση τέλματος, νομικά πρόσωπα που τελούν υπό εκκαθάριση. Συναφώς επισημαίνεται, ότι εταιρείες του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα με ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο πολύ συχνά δεν μπορούν να απευθυνθούν σε έμπειρα στελέχη για την ανάληψη διαχειριστικών καθηκόντων διότι η αλληλέγγυα ευθύνη είναι απολύτως αποτρεπτική προς τούτο. Επομένως, η προτεινόμενη ρύθμιση συμβάλλει στην εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και στην αποκατάσταση κλίματος ασφάλειας των συναλλαγών.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 23.6.2021 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Α. ΙΣΤΟΡΙΚΟ. Ο προσφεύγων υπήρξε εταίρος και διαχειριστής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» και με διακριτικό τίτλο «.....» και ΑΦΜ Ειδικότερα, η ανωτέρω εταιρεία συνεστήθη με το υπ' αριθμ./2001 συμβολαιογραφικό έγγραφο Συμβολαιογράφου που δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ./2001 ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ, με έδρα το δήμο του και **διαχειριστές από κοινού όλους τους εταίρους, του προσφεύγοντος συμπεριλαμβανομένου.** Η διάρκεια της θητείας των διαχειριστών ορίστηκε πενταετής. Εν συνεχεία, με το υπ' αριθμ./2002 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου , που δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ./2002 ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ, ορίστηκαν από κοινού **διαχειριστές ο προσφεύγων και η**

....., με πενταετή θητεία διαχείρισης. Ακολούθως, ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ./2006 συμβολαιογραφικό έγγραφο της Συμβολαιογράφου
..... –, που δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ./2006 ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ, πώλησε και μεταβίβασε τα εταιρικά του μερίδια στη του ενώ η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας ανατέθηκε από κοινού στη και στην με το υπ' αριθμ./2006 συμβολαιογραφικό έγγραφο της Συμβολαιογράφου –, που δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ./2006 ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ. Τέλος, η ως άνω εταιρεία, έχουσα πλέον την επωνυμία «....., λύθηκε και τέθηκε υπό εκκαθάριση με το υπ' αριθμ./2006 συμβολαιογραφικό έγγραφο της Συμβολαιογράφου
....., που δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ./2007 ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ. Στην ανωτέρω εταιρεία **βεβαιώθηκαν ύστερα από έλεγχο για το έτος 2003 πρόστιμο ΚΒΣ** (Α.Τ.Β./2015, Α.Χ.Κ., γραμμή) δυνάμει της υπ' αρ./2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, αρχικού ποσού 626.730,26 ευρώ. Παράλληλα, δυνάμει της υπ' αρ./2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, **βεβαιώθηκε στην ανωτέρω εταιρεία για το έτος 2004 πρόστιμο ΚΒΣ** (Α.Τ.Β./2015, Α.Χ.Κ., γραμμή), αρχικού ποσού 515.975,54 ευρώ. Επισημαίνεται ότι για τα εν λόγω χρέη έχουν ληφθεί μέτρα κατά του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις προσκομιζόμενες εκτυπώσεις χρεών και μέτρων από το σύστημα taxis. II. Επί των ισχυρισμών του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι, λόγω της ιδιότητάς του ως διαχειριστή, κατά τις χρονικές περιόδους στις οποίες ανάγονται τα ανωτέρω πρόστιμα του ΚΒΣ, ασκήθηκαν σε βάρος του δυο ποινικές διώξεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και ποινική δίωξη για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι για τις ανωτέρω ποινικές υποθέσεις εξεδόθησαν α) η υπ' αρ./2020 αθωωτική απόφαση του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, β) η υπ' αρ./2018 αθωωτική απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων και γ) η υπ' αρ./2020 αθωωτική απόφαση του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, κατά των οποίων δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, και ως εκ τούτου αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει υπαιτιότητα στο πρόσωπό του. Περαιτέρω, στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ (Ν.4174/2013), όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται ότι: [...]. Σύμφωνα δε με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 39 του Ν. 4797/2021: [...]. Για την εφαρμογή των ανωτέρω άρθρων δόθηκαν οδηγίες με την υπ' αρ. πρωτ. Ε.2173/30-10-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την οποία: «Α. Εισαγωγικά... 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 ...(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις)... 3.2 Για την εφαρμογή των νέων διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 στις παλαιές υποθέσεις (ανωτέρω περ. γ'), τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα υποβάλλουν σχετική αίτηση υπαγωγής στο άρθρο 34 του ν.4646/2019 έως τις 31-12-2020 προς την υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών (π.χ. Δ.Ο.Υ., Ε.Μ.ΕΙΣ, κλπ)... 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' (υπατιότητα) 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... Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο... 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. 20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ.1103/2004), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιριών... 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...» 27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται, εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιοδήποτε 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...». Ακολούθως, εξεδόθη η υπ' αρ. Α.1082/2021 απόφαση 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», στην οποία 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:... 4. Ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος τελεσίδικη ή απόφαση δικαστηρίου, βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο... Άρθρο 3. Έναρξη Ισχύος. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και καταλαμβάνει και περιπτώσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί αίτηση περί έλλειψης υπαιτιότητας που η εξέτασή της εκκρεμεί ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης...». Εν προκειμένω, σχετικά με τις επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα αθωωτικές αποφάσεις: -Όπως προκύπτει από το σκεπτικό της υπ' αρ. 249/2018 απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων (σελ. 35), «...ενώ κατά το πόρισμα των δύο εκθέσεων του Σ.Ε.Υ.Υ.Π. το ύψος των ποσών των εικονικών τιμολογίων ανέρχεται σε 61.247,08 €, κατά την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε, που στηρίχθηκε σύμφωνα με την κατάθεση του μάρτυρα στα άνω πορίσματα, τα τρία επίμαχα Τ.Π.Υ. αντιστοιχούν στο συνολικό ποσό των 257.987,77 ευρώ. Ενόψει των ανωτέρω αντιφάσεων, και δη της μεγάλης διαφοράς μεταξύ των ποσών των εκθέσεων, για τις οποίες δεν παρασχέθηκε κάποια εξήγηση από τον μάρτυρα ελεγκτή, δεν αποδείχτηκε με βεβαιότητα εάν τα ποσά, για τα οποία εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια, αφορούν πράγματι στο σύνολό τους παρασχεθείσες ή μη υπηρεσίες. Κατόπιν αυτών και **επειδή δεν προέκυψε το ακριβές ύψος των ποσών**, που αφορά πράγματι σε εικονικές συναλλαγές, ούτε αν τα ποσά αυτά αφορούν αμοιβές ιατρών, με αποτέλεσμα να μην συνάγονται με

σαφήνεια και βεβαιότητα όλα τα πραγματικά περιστατικά, που στοιχειοθετούν την αντικειμενική υπόσταση της αξιόποινης πράξης της κατ' εξακολούθηση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερης των 150.000 ευρώ, που αποδίδεται στους κατηγορούμενους, ούτε βέβαια ο χαρακτήρας αυτής ως κακουργηματικής ή μη, λόγω του βασίμως αμφισβητούμενου ποσού πρέπει οι κατηγορούμενοι να κηρυχθούν **αθώοι, λόγω αμφιβολιών**, κατά το διατακτικό...». - Επιπροσθέτως, με την υπ' αρ. ΒΤ494/2020 απόφαση του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιά έγιναν δεκτά τα εξής (σελ. 7) «...Πλην όμως **καταλείπονται αμφιβολίες για την τέλεση** της προαναφερόμενης πράξης και πρέπει να κηρυχθούν **αθώοι**. Τούτο διότι με την καταδικαστική και αμετάκλητη υπ' αριθμ./2014 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων, ο πρώτος κατηγορούμενος κρίθηκε ένοχος για τα αδικήματα της κακουργηματικής απάτης και της ηθικής αυτοουργίας για τα έτη 2003-2004. Στην απόφαση αναφέρεται το σύνολο των φερόμενων ως πλαστών εντολών περίθαλψης που υποβλήθηκαν στην ΥΠΑΔ κατά το χρονικό διάστημα 2003-2004 για την είσπραξη των αντίστοιχων αμοιβών των εργαστηριακών ιατρών του «.....» και συγκεκριμένα των, και Ειδικότερα, για την εκρίθη ότι τα πλαστά παραπεμπτικά ανέρχονται για το έτος 2003 στο συνολικό ποσό των 26.893,65 ευρώ, που περιλαμβάνονται στα υπ' αριθμ. ΧΕ/2003,/2003,/2003,/2003 και/2003 Χ.Ε. υπέρ της ως άνω ιατρού, τα οποία ποσά είχε ήδη εκχωρήσει δυνάμει σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού στον πρώτο κατηγορούμενο. Ως προς έτος 2003, ο ανωτέρω κατηγορούμενος δεν έχει καταδικασθεί για κάποιο άλλο πλαστό παραπεμπτικό και ως εκ τούτου όλες οι υπόλοιπες συναλλαγές και τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που τις αποτυπώνουν έχουν κριθεί ως γνήσιες και συνακόλουθα είναι **σφόδρα πιθανό** να είναι γνήσιο και το υπ' αρ./2013 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με λήπτη την ιατρό Περαιτέρω με την ΕΜΠ/10 έκθεση του ΣΕΥΥΠ για το έτος 2003 θεωρήθηκαν ως πλαστά για εργαστηριακές εξετάσεις της εργαστηριακής ιατρού παραπεμπτικά συνολικής αξίας 26.893,65 ευρώ, ενώ τα υπόλοιπα παραπεμπτικά του έτους 2003 κρίθηκαν γνήσια και αφορούντα σε πραγματικές συναλλαγές, όπως δηλαδή εδέχθη και η υπ' αρ./2014 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Συνακολούθως, ήδη με την υπ' αρ...../2018 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων αμφότεροι οι κατηγορούμενοι κρίθηκαν αθώοι της κατηγορίας έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα για το υπ' αριθμ./2004 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών της ποσού 86.320,05 ευρώ, ενώ το υπ' αριθμ./2004 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών της ιατρού ποσού 122.587,76 ευρώ και υπ' αριθμ./2004 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών 49.079,96 ευρώ, διότι «...δεν αποδείχτηκε με βεβαιότητα εάν τα ποσά, για τα οποία εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια, αφορούν πράγματι στο σύνολό τους παρασχεθείσες ή μη υπηρεσίες. Κατόπιν αυτών και επειδή δεν προέκυψε το ακριβές ύψος των ποσών, που αφορά πράγματι σε εικονικές συναλλαγές, ούτε αν τα ποσά αυτά αφορούν αμοιβές ιατρών...». Δοθέντος ότι το ΣΕΥΥΠ έχει θεωρήσει για το έτος 2003 ως πλαστά μόνο παραπεμπτικά συνολικής αξίας 26.893,65 ευρώ και μόνο για την ιατρό, δεν προκύπτει με βεβαιότητα αν για τα ποσά ή μέρος αυτών εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών/2003 και/2003 ή αφορούν άλλα παραπεμπτικά που κρίθηκαν ως γνήσια και αληθή ή άλλες ιατρικές υπηρεσίες. Όπως, όμως, προκύπτει από τη συγκεντρωτική έκθεση του ΣΕΥΥΠ, με ΕΜΠ/11,

τελικά δεν καταλογίστηκε κάποιο ποσό για τα παραπεμπτικά που αφορούν την «.....» για το έτος 2003. Με αποτέλεσμα να μην έχει κριθεί ως εικονικό κάποιο παραπεμπτικό για το έτος αυτό. Τέλος, οι επίδικες αποδείξεις υπηρεσιών δεν ήταν εκ των πραγμάτων εικονικές, διότι εκδόθηκαν δυνάμει ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ «.....» και των εργαστηριακών ιατρών και αποτύπωναν αληθείς συναλλαγές και συγκεκριμένα την εκχώρηση και τελική είσπραξη από το διαγνωστικό κέντρο των αμοιβών που είχαν πληρωθεί οι εργαστηριακοί ιατροί από την ΥΠΑΔ, όπως, άλλωστε, συνέβαινε σε όλα τα διαγνωστικά κέντρα της χώρας...» -Τέλος, με την υπ' αριθμ. ΒΤ/2020 του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου έγινε δεκτό ότι «...Από την κύρια αποδεικτική διαδικασία, τα έγγραφα που αναγνώστηκαν στο ακροατήριο, την απολογία του κατηγορούμενου και την εν γένει συζήτηση της υποθέσεως, προέκυψε και το δικαστήριο πείστηκε ότι οι με αύξοντες αριθμούς 1 και 2 εγγραφές του επίδικου πίνακα χρεών που αφορούν ταμειακές βεβαιώσεις-πρόστιμα ΚΒΣ **υπαγόμενα** σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 έγγραφο της Ε' ΔΟΥ Πειραιά **στο άρθρο 66 ου ΚΦΔ** αποτελούν χρέη που σύμφωνα με το άρθρο 469 του ΠΚ (ν. 4619/2019) τα χρέη αυτά **δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον πίνακα χρεών του άρθρου 25 παρ. 1 εδ β' του ν. 1882/1990**, της ανωτέρω διάταξης εφαρμοστέας σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΠΚ...». Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι με τις επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα αθωωτικές αποφάσεις **δεν διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητάς του** σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή των επίδικων οφειλών. Ειδικότερα, με την υπ' αρ. 249/2018 αθωωτική απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων ο προσφεύγων απαλλάχτηκε λόγω αμφιβολιών, επειδή υπήρχαν αντιφάσεις ανάμεσα στις εκθέσεις του Σ.Ε.Υ.Υ.Π. και στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, ιδίως ως προς το ύψος του ποσού που αφορά εικονικές συναλλαγές. Επιπροσθέτως, η υπ' αρ./2020 αθωωτική απόφαση του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου ωσαύτως απάλλαξε τον προσφεύγοντα λόγω αμφιβολιών, στηριζόμενη μεταξύ άλλων και στην υπ' αρ. 249/2018 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων, ενώ δέχτηκε ότι δεν προέκυψε με βεβαιότητα αν τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν για τα ποσά ή για μέρος των ποσών των συναλλαγών που κρίθηκαν εικονικές από το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. για το 2003 ή αφορούν άλλα παραπεμπτικά που κρίθηκαν ως γνήσια και αληθή ή άλλες ιατρικές υπηρεσίες. Περαιτέρω, η υπ' αριθμ. ΒΤ/2020 απόφαση του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου αθώωσε τον προσφεύγοντα όχι γιατί έκρινε ότι αυτός δεν έχει ευθύνη για τη δημιουργία ή τη μη καταβολή των επίδικων χρεών, αλλά γιατί δέχτηκε ότι τα χρέη αυτά δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον πίνακα χρεών του άρθρου 25 παρ. 1 εδ β' του ν.1882/1990, καθώς υπάγονται στο άρθρο 66 του ΚΦΔ. Επειδή, οι επίδικες οφειλές διαπιστώθηκαν μετά από έλεγχο, ο προσφεύγων υπάγεται στον κύκλο των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων, καθώς οι οφειλές ανάγονται στη δική του διαχειριστική περίοδο. Επειδή, ο προσφεύγων **ουδόλως απέδειξε την έλλειψη υπαιτιότητας στο πρόσωπό του. [...].»**

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/14.9.2021 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο: «Στις συμπληρωματικές απόψεις της Υπηρεσίας σας που μας αποστέilate με το παραπάνω σχετικό έγγραφό σας και αφορούν στη με αριθ. πρωτ./2021 ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του (ΑΦΜ)

διαπιστώθηκαν ελλείψεις και συγκεκριμένα ως προς την εφαρμογή της παρ. 10 της υπ' αριθμ.

Ε.2173/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει», δεδομένου ότι σύμφωνα με το ως άνω σχετικό και την από 20.8.2021 εικόνα των χρεών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» οι οφειλές, για τις οποίες θεωρείται ως αλληλεγγύως υπεύθυνος με την εν λόγω εταιρεία ο ως άνω υπόχρεος κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4174/2013, είναι οφειλές από πρόστιμα ΚΒΣ.»

Επειδή, σε απάντηση του εν λόγω εγγράφου της Υπηρεσίας μας η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφό του, σύμφωνα με το οποίο: «Ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αρ. πρωτ./27.04.2021 ενδικοφανή προσφυγή του, η οποία στρεφόταν κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απορρίψεως επί της με αριθ. πρωτ./2020 αιτήσεώς του περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 29 του Ν.4646/2019 του ΚΦΔ σε σχέση με τις οφειλές της ήδη υπό εκκαθάριση (ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ 1267/2008) εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., η οποία είχε αρχικώς συσταθεί (ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ/2001) υπό την επωνυμία» και με διακριτικό τίτλο «.....». Με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 έγγραφό σας, απευθυνόμενο προς τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, ζητήθηκε από την υπηρεσία μας η αποστολή συμπληρωματικών στοιχείων ως προς την εφαρμογή της παρ. 10 της υπ' αριθμ. Ε.2173/2020. Σε συνέχεια του ανωτέρω εγγράφου επαγόμεθα τα ακόλουθα: Στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019), ορίζονται τα ακόλουθα: [...]. Επιπροσθέτως, οι μεταβατικές διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, όπως αντικαταστάθηκε από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α΄ 128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019, ήτοι από 12-12-2019, ορίζουν τα ακόλουθα: [...]. Για την εφαρμογή του αρ. 50 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) δόθηκαν οδηγίες με την με αρ. Ε.2173/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ [...]. Ειδικότερα, στην ανωτέρω εγκύκλιο αναφέρονται τα εξής: «...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)... 10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών, για τις οποίες πλέον **δεν υφίσταται** αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις, στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα **πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997** (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994). Για τις οφειλές αυτές **θεμελιωνόταν** αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, **πλέον**

όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη, και συνεπώς πρόσωπα, τα οποία βαρύνονται με αυτές, δύναται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α' 201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α' 128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019...» Στην ανωτέρω εταιρεία βεβαιώθηκαν ύστερα από έλεγχο: -για το έτος **2003, πρόστιμο ΚΒΣ** για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (αρ. 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2 & 5 και 9 & 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1, 2 & 3 -4 & 5 παρ. 1, 2, 3, 4, 10, 11 -12 & 9 παρ. 1- 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997), δυνάμει της υπ' αρ./2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, αρχικού ποσού 626.730,26 ευρώ (Α.Τ.Β./2015, Α.Χ.Κ., γραμμή). Για το ανωτέρω χρέος έχει εισπραχθεί το ποσό των 2.210,21 ευρώ και το σημερινό ανεξόφλητο υπόλοιπο ανέρχεται σε 976.874,26 ευρώ (=624.520,05 € (βασική οφειλή), 337.365,73 € (προσαυξήσεις) και 14.988,48 € (ληξιπρόθεσμα τέλη), -για το έτος **2004, πρόστιμο ΚΒΣ** για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (αρ. 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2 & 5 και 9 & 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1, 2 & 3 -4 & 5 παρ. 1, 2, 3, 4, 10, 11 -12 & 9 παρ. 1- 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997), δυνάμει της υπ' αρ./2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, αρχικού ποσού 515.975,54 ευρώ (Α.Τ.Β./2015, Α.Χ.Κ., γραμμή). Για το ανωτέρω χρέος έχει εισπραχθεί το ποσό των 5,12 ευρώ και το σημερινό ανεξόφλητο υπόλοιπο ανέρχεται σε 807.080,93 ευρώ (= 515.970,42 € (βασική οφειλή), 278.727,22 (προσαυξήσεις) και 12.383,29 € (ληξιπρόθεσμα τέλη). Σημειώνεται ότι για τα ανωτέρω χρέη έχουν ληφθεί αναγκαστικά μέτρα είσπραξης, μεταξύ άλλων και κατά του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη από 21.09.2021 εκτύπωση από το σύστημα *taxis* της καρτέλας φορολογούμενων με χρέη. Στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων υπήρξε εταίρος και **διαχειριστής** της εταιρείας από τη σύστασή της (υπ' αριθμ./2001 συμβολαιογραφικό 6 έγγραφο Συμβολαιογράφου που δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ./2001 ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ). Αποχώρησε από την εταιρεία δυνάμει του υπ' αριθμ./2006 συμβολαιογραφικού εγγράφου της Συμβολαιογράφου - που δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ./2006 ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ, ενώ με το υπ' αριθμ./2006 συμβολαιογραφικό έγγραφο της Συμβολαιογράφου - που δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ./2006 ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ, τη διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας ανέλαβαν από κοινού η και η Επιπροσθέτως, οι επίδικες οφειλές διαπιστώθηκαν μετά από έλεγχο και ο προσφεύγων υπάγεται στον κύκλο των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων, καθώς οι οφειλές ανάγονται στη δική του διαχειριστική περίοδο. Ωστόσο, οι προκείμενες οφειλές προέρχονται από παραβάσεις από **Πρόστιμα του πρώην ΚΒΣ**, οι οποίες **δεν περιλαμβάνονται** στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 του ΚΦΔ οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, όπως αντικαταστάθηκε από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α' 128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019, ήτοι από 12-12-2019 (Εγκ. Ε.2173/2020 παρ. 10). Ειδικότερα, 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 (βλ. Εγκ. Ε.2173/2020 παρ.6). Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 50, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, εφαρμόζονται **κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου αναδρομικά** για οφειλές που **έχουν βεβαιωθεί πριν την 12-12-2019** (παλαιές υποθέσεις) (βλ. Εγκ. Ε.2173/2020 παρ. 3γ). Για την αποδοχή της αίτησης και την απαλλαγή του αιτούντος από την αλληλέγγυα ευθύνη αρκεί η διαπίστωση της λήψης μέτρων σε βάρος του για φόρους που δεν κατονομάζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ (βλ. Εγκ. Ε.2173/2020 παρ. 3γ). Περαιτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε στην υπηρεσία μας τη με αριθ. πρωτ./2020 αίτησή του περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 29 του Ν. 4646/2019 του ΚΦΔ σε σχέση με τις ανωτέρω οφειλές της εταιρείας, για τις οποίες έχουν ληφθεί σε βάρος του μέτρα αναγκαστικής είσπραξης. Επομένως, ο προσφεύγων δύναται να υπαχθεί για τις συγκεκριμένες οφειλές στις διατάξεις της παρ. 29 (εδ. β') του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α' 201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α' 128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019. **ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ Στην υπό κρίση περίπτωση συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της παρ. 10 της Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε.2173/2020 και της παρ. 29 (εδ. β') του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.»**

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις υπ' αριθμ. πρωτ./2021 συμπληρωματικές απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση του ειδικού πρόσθετου αιτήματος του προσφεύγοντος να κληθεί, προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του εκ μέρους της Διοίκησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 27.4.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η 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.