



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων



Καλλιθέα, 25/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3302

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 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.

δ. Της Ε. 2128/04.08.2020 Εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Της Α. 1241/2020 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

στ. 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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατοίκου, οδός και με φορολογικό εκπρόσωπο/αντίκλητο στην Ελλάδα την του, κάτοικο, οδός, κατά της από **04.06.2020** τεκμαιρόμενης σιωπηρής απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθμόν/2020 αίτησής του.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 02/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπήρξε **διαχειριστής** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. κατά το διάστημα από **21/09/1993 έως 08/12/1994** και από **26/06/2002 έως 21/10/2004**.

Στην ανωτέρω εταιρεία πραγματοποιήθηκε από το Π.Ε.Κ. Αθηνών, έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές χρήσεις 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 και 1998. Περαιτέρω, κατόπιν της υπ' αριθμόν/2005 εντολής ελέγχου του Π.Ε.Κ. Αθηνών, διενεργήθηκε στην ανωτέρω εταιρεία έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. και για τη διαχειριστική χρήση 1999. Αποτέλεσμα των ελέγχων αυτών, ήταν να εκδοθούν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., μαζί με τις παρακολουθηματικές αυτών πράξεις επιβολής ειδικού τριπλασίου προστίμου ΦΠΑ, καθώς και πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Κατά των ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων που αφορούν στις χρήσεις 1993 έως και 1998, ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του τότε αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου, οι οποίες απορρίφθηκαν λόγω μη εμφάνισης της εταιρείας, ενώ κατά των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν στη χρήση 1999 δεν ασκήθηκαν προσφυγές. Ως εκ τούτου, το σύνολο των καταλογισθέντων από τους ανωτέρω ελέγχους ποσών, βεβαιώθηκε ταμειακά, με έκδοση αντίστοιχων τριπλοτύπων ταμειακών βεβαιώσεων.

Η εν λόγω εταιρεία κηρύχθηκε σε πτώχευση με την υπ' αριθμόν/2005 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου και, ελλείψει ενεργητικού, η παύση των εργασιών της πτώχευσης κηρύχθηκε με την υπ' αριθμόν/2009 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

Εν συνεχεία, στις 05/11/2019 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμόν/2019 ατομική ειδοποίηση καταβολής-υπερήμερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία ο προσφεύγων ενημερώθηκε ότι υποχρεούτο, επ' απειλή μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης, να προβεί εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών στην ολοσχερή εξόφληση ή στην υπαγωγή σε πρόγραμμα ρύθμισης, ληξιπρόθεσμων οφειλών Φ.Π.Α. της ως άνω εταιρείας, συνολικού ύψους μετά προσαυξήσεων **17.192.031,11 €**, οι οποίες προέρχονται από τις κάτωθι ταμειακές βεβαιώσεις:

- τις υπ' αριθμόν/2011 και/2011 ταμειακές βεβαιώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1994,
- τις υπ' αριθμόν/2011 και/2011 ταμειακές βεβαιώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1996,
- τις υπ' αριθμόν/2011 και/2011 ταμειακές βεβαιώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1997,
- τις υπ' αριθμόν/2011 και/2011 ταμειακές βεβαιώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1998,
- την υπ' αριθμόν/2006 ταμειακή βεβαίωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1999.

Παράλληλα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στις 21/09/2004, ενόσω δηλαδή διαχειριστής ήταν ο προσφεύγων, η εταιρεία υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ το υπ' αριθμόν/2004 αίτημα περαίωσης των ανέλεγκτων χρήσεων 2000, 2001 και 2002 κατά τον Ν. 3259/04, προσκομίζοντας το υπ' αριθμόν/2004 δελτίο περαίωσης που είχε λάβει από το Π.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ. Συνεπεία αυτού, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν Α.Τ.Β. /2004 ταμειακή βεβαίωση φόρου εισοδήματος συνολικού ύψους 144.961,00 €, το δε ποσό ορίστηκε καταβλητέο σε 19 μηνιαίες δόσεις, της πρώτης καταβαλλομένης την 22/10/2004. Πράγματι, η πρώτη δόση ύψους 14.496,10 € καταβλήθηκε στις 22/10/2004, ενώ καμία άλλη δόση δεν καταβλήθηκε, με αποτέλεσμα ολόκληρο το υπόλοιπο ποσό των 130.464,90 € να έχει καταστεί ληξιπρόθεσμο.

Κατόπιν της ψήφισης του Ν. 4646/2019, το άρθρο 34 του οποίου τροποποίησε το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) περί αλληλέγγυας ευθύνης φυσικών προσώπων, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμόν/2020 αίτηση ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία ζητούσε την αναδρομική εφαρμογή στο πρόσωπό του της διάταξης του άρθρου 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019 και τη συνακόλουθη απαλλαγή του από κάθε ευθύνη αναφορικά με τα χρέη από Φ.Π.Α., καθώς και να μη θεωρηθεί αλληλεγγύως υπεύθυνος αναφορικά με την οφειλή από φόρο εισοδήματος κατόπιν περαίωσης, της ως άνω εταιρείας.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ δεν απάντησε στην ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντος εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της, με αποτέλεσμα στις 04/06/2020, να τεκμαίρεται ότι έχει απορριφθεί σιωπηρά η αίτηση του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι:

- ως προς τις οφειλές Φ.Π.Α., δεν τίθεται θέμα αλληλέγγυας ευθύνης του με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν πριν την ψήφιση των άρθρων 34, παρ. 1 και 66, παρ. 29 του Ν.4646/2019, ενώ παράλληλα, οι νέες διατάξεις δεν μπορούν να επιφέρουν δυσμενέστερη αντιμετώπισή του.
- ως προς την οφειλή από φόρο εισοδήματος κατόπιν περαίωσης, δεν τίθεται θέμα αλληλέγγυας ευθύνης του, δεδομένου ότι το εν λόγω χρέος δεν είναι αποτέλεσμα φορολογικού ελέγχου αλλά περαίωσης, όπου το σχετικό έντυπο συμβιβασμού υπογράφηκε από τη διάδοχο του προσφεύγοντος διαχειρίστρια ενώ παράλληλα η πρώτη δόση που δεν καταβλήθηκε, ήταν η 2η δόση, η οποία κατέστη ληξιπρόθεσμη στις 30/11/2004, ήτοι έναν και πλέον μήνα μετά την παύση της ιδιότητας του προσφεύγοντος ως διαχειριστής.

Σημειώνεται ότι η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/02-07-2021 έγγραφό της με το οποίο ζητούσε από την τελευταία την αποστολή συμπληρωματικών αιτιολογημένων απόψεων επί των προβαλλομένων λόγων της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, λαμβάνοντας υπόψη τις νέες διατάξεις που ενσωματώθηκαν είχαν ψηφιστεί και τεθεί σε ισχύ, ήτοι την Α. 1082/2021 (ΦΕΚ Β' 1487/13-4-2021) Κοινή Απόφαση 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 Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ ανταποκρίθηκε μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/20-10-2021 εγγράφου της, στο οποίο αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα εξής:



«Στη προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων διετέλεσε διαχειριστής της εταιρείας από 21-09-1993 έως και 08-12-1994 και από 25-06-2002 έως και 21-10-2000.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τα δημοσιευμένα στο ΦΕΚ καταστατικά και τροποποιήσεις καταστατικών της εταιρείας, ο αιτών διετέλεσε διαχειριστής της εταιρείας από 21-09-1993 έως και 08-12-1994 και από 25-06-2002 έως και 21-10-2004 όταν και ανέλαβε διαχειρίστρια η κ. (ΦΕΚ 12945/21-10-2004). Επομένως μετά την τροποποίηση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 50 του ν.4174/2013 με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.4646/2019, για να ευθύνεται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή οφειλών που είναι βεβαιωμένα στην εταιρεία εφόσον αυτά έχουν διαπιστωθεί μετά από έλεγχο που διενέργησε η φορολογική διοίκηση, πρέπει να συντρέχουν στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Στην προκειμένη περίπτωση η διάρκεια της θητείας του ως διαχειριστής συμπίπτει με τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες ανάγονται τα βεβαιωμένα χρέη με ΑΤΒ/.../2004, ΑΤΒ/.../2004, ΑΤΒ/.../2004, ΑΤΒ/.../2004, ΑΤΒ/.../2004, ΑΤΒ/.../2004, ΑΤΒ/.../2004, ΑΤΒ/.../2011, ΑΤΒ/.../2011, ΑΤΒ/.../2011, ΑΤΒ/.../2011, τα οποία έχουμε παραθέσει αναλυτικά ανωτέρω.

Όμως η αλληλέγγυα ευθύνη για τους διαχειριστές σε εν λειτουργία εταιρεία ΕΠΕ θεσπίστηκε με τον Ν.2648/1998 (άρθρο 22) και περιοριστικά αναφέρεται στις οφειλές από παρακρατούμενους φόρους. Συγκεκριμένα στο άρθρο 22 του Ν.2648/1998 που έχει ισχύ από 01/12/1998 αναφέρει ότι στο άρθρο 115 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') προστίθεται παράγραφος 3, που έχει ως εξής:

«3. 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».

Επομένως εν προκειμένω δεν στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των ανωτέρω ταμειακών βεβαιώσεων (ΑΤΒ) για τον, καθώς εκ των ανωτέρω ταμειακών βεβαιώσεων που ανάγονται στις διαχειριστικές περιόδους αυτού, αυτές που αφορούν σε παρακρατούμενους φόρους (από ΦΠΑ) ανάγονται σε περιόδους πριν το 1998 όταν η εταιρεία ήταν εν λειτουργία, ενώ όλες οι υπόλοιπες ταμειακές βεβαιώσεις δεν αφορούν παρακρατούμενους φόρους. Η ταμειακή βεβαίωση με ΑΤΒ/2004 ανάγεται στις διαχειριστικές περιόδους 2000, 2001 και 2002 που συμπίπτουν εν μέρει με την διαχειριστική περίοδο του και αφορά οφειλόμενο φόρο εισοδήματος μετά από περαίωση του Ν. 3259/2004, για την οποία όμως, σύμφωνα με την ΠΟΛ Ε.2173/30-10-2020 παρ.Β.11, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/19 (12/12/2019), ενώ τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν.4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994.

Επομένως για τη συγκεκριμένη ταμειακή βεβαίωση με ΑΤΒ/2004 ευθύνη έχει το πρόσωπο που ήταν διαχειριστής κατά τη λύση της ΕΠΕ στις 31-01-2005 (και μόνο για τις

χρήσεις που αφορούν τη θητεία του), πρόσωπο που από τα στοιχεία που έχει η υπηρεσία μας στη διάθεσή της, δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί ότι ήταν ο».

Παράλληλα, με το ανωτέρω έγγραφο, η Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ εφιστά την προσοχή της Υπηρεσίας μας στο γεγονός ότι το αίτημα της περαίωσης υποβλήθηκε στις 21/09/2004, **ενόσω δηλαδή διαχειριστής ήταν ο προσφεύγων**, καθώς και στο ότι ο τελευταίος σε κάθε περίπτωση ήταν σε γνώση της αιτούμενης περαίωσης των ανέλεγκτων χρήσεων της εταιρείας.

Επειδή με το άρθρο 115 του Ν. 2238/1994 ορίστηκαν τα εξής:

«1.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

2.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

3. 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».**

Επειδή με το άρθρο 22, παρ. 7 του Ν. 2648/1998 ορίστηκε ότι:

«Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'), καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών».

Επειδή με το άρθρο 48, παρ. 2 του Ν. 2648/1998 (ΦΕΚ Α' 238/22-10-1998) ορίστηκε ότι:

«Οι διατάξεις των άρθρων 22 (παραγράφοι 6 και 7), 28, 29 και 30 ισχύουν από την πρώτη του μεθεπόμενου μήνα από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν άλλως ορίζεται σε αυτές».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές Φ.Π.Α. ισχύει για οφειλές από 01/12/1998.

Επειδή με το άρθρο 50 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονταν τα εξής:

«1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για

την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους, το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους 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.

....

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

....».

Επειδή με το άρθρο 50 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει **μετά** την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονται τα εξής:

«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 οποιοσδήποτε 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. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

....

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

....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 29 του Ν. 4646/2019, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4701/2020 και ισχύει αναδρομικά από 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 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2020. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν.4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν.4174/2013 δεν επιστρέφονται».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε

αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2128/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν 498/2020 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή είναι παραδεκτή.

Επειδή εν προκειμένω, οι οφειλές Φ.Π.Α. της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν **μετά από ελέγχους** του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Π.Ε.Κ.) Αθηνών και αφορούν τις διαχειριστικές χρήσεις 01/01/1994-31/12/1994, 01/01/1996-31/12/1996, 01/01/1997-31/12/1997, 01/01/1998-31/12/1998 και 01/01/1999-31/12/1999.

Επειδή όσον αφορά στις οφειλές Φ.Π.Α., όπως προκύπτει από το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/20-10-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, δε στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος.

Επειδή όσον αφορά στην οφειλή από φόρο εισοδήματος κατόπιν περαίωσης, είναι θέμα πραγματικό ότι **δεν πρόκειται για οφειλή που βεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου**, ενώ παράλληλα η πρώτη δόση που δεν καταβλήθηκε, ήταν η 2η δόση, η οποία κατέστη ληξιπρόθεσμη στις 30/11/2004, ήτοι έναν και πλέον μήνα μετά την παύση της ιδιότητας του προσφεύγοντος ως διαχειριστής, γεγονός που έλαβε χώρα στις 21/10/2004.

Επειδή παράλληλα, σύμφωνα με την Ε. 2173/2020 «δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος **μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων**, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν ήταν διαχειριστής της εταιρείας κατά τη στιγμή της παύσης των εργασιών της πτώχευσης (έτος 2005), όπως προκύπτει και από το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/20-10-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **02/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.