



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3593**

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. α' και 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.1273/14.12.2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ

στ. 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 05.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, κατοίκου οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. /2020

απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05.03.2021 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 απάντησή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος, αποφαινόμενος ότι ο προσφεύγων ως μέλος των έξι (6) υπό εκκαθάριση κοινοπραξιών με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ,,, και αντίστοιχα, ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον για την καταβολή των ληξιπρόθεσμων φορολογικής φύσης οφειλών τους, δεδομένου ότι στην επωνυμία των εν λόγω κοινοπραξιών είχε συμπεριληφθεί και το όνομά του και συνεπώς ήταν εμφανής εταίρος στις συναλλαγές των κοινοπραξιών με το Δημόσιο, ενώ οι κοινοπραξίες λειτουργούσαν ως εν τοις πράγμασι ομόρρυθμες εταιρείες, αφού τα συστατικά έγγραφά τους δεν υποβλήθηκαν στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 42 του Εμπορικού Νόμου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2020 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, την παύση της συνυπευθυνότητάς του για τις βεβαιωμένες σε βάρος των ως άνω κοινοπραξιών οφειλές και την ανάκληση όλων των πράξεων ΚΕΔΕ, διασφάλισης και εξαναγκασμού σε βάρος του αναφορικά με τις εν λόγω οφειλές, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι από τα ιδιωτικά συμφωνητικά σύστασης και λύσης των ανωτέρω κοινοπραξιών προκύπτει ότι δεν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες νόμιμες διαδικασίες και διατυπώσεις για τη θεώρηση των ιδιωτικών συμφωνητικών των μελών, τις δηλώσεις έναρξης εργασιών απόδοσης ΑΦΜ, θεώρηση βιβλίων και στοιχείων, μεταβολές για την αναδοχή άλλων έργων κ.α., συνεπώς ότι οι κοινοπραξίες αυτές ήταν άτυπες εταιρείες σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και ότι ο μοναδικός νόμιμος εκπρόσωπος-διαχειριστής-εκκαθαριστής αυτών καθώς και ο ασκών εν τοις πράγμασι διαχείριση καθ' όλη τη διάρκειά τους και κατά τη λύση τους ήταν ο, κάτι που επιβεβαιώνεται και από τα προσκομιζόμενα έγγραφα-στοιχεία ουσιαστικής διαχείρισης του μοναδικού διαχειριστή-εκκαθαριστή-νομίμου εκπροσώπου τους, ενώ ο ίδιος δεν είχε ουδεμία σχέση με τις κοινοπραξίες, πολλώ δε ήττον με τη διαχείρισή τους, και ουδεμία συμμετοχή σ' αυτές, κατά δε τους έλεγχους των κοινοπραξιών και έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων ο μοναδικός διαχειριστής αυτών ενήργησε ενώπιον της Διοίκησης και των διοικητικών δικαστηρίων ως

μοναδικός διαχειριστής-εκκαθαριστής, συνεπώς δεν πληρούνται στο πρόσωπό του οι σωρευτικά απαριθμούμενες προϋποθέσεις που τάσσει ο νόμος, για να θεωρηθεί ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/30.6.2021 έγγραφο. Επ' αυτού η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών μας απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο.

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 19.3.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΒΑΣΙΜΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ. Με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων στρέφεται κατά της με αρ. πρωτοκόλλου/2020 απόρριψης της με ημερομηνία 04.12.2020 αίτησής του με αίτημα την παύση αντιμετώπισής του ως συνυπεύθυνου για Φ.Π.Α, εισόδημα και πρόστιμα Φ.Π.Α, Κ.Β.Σ και κάθε άλλου είδους φορολογική ενοχή που οφείλουν οι κοινοπραξίες που αναφέρονται στην υπό κρίση προσφυγή, καθώς και κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης με τις υφιστάμενες πράξεις, όλων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών ή άλλης αρχής και άρσης όλων των κατά νόμο συνεπειών από την ως άνω αντιμετώπιση όλων των πράξεων Κ.Ε.Δ.Ε., διασφάλισης (άρθρου 14 του ν. 2523/1997) και εξαναγκασμού. Επίσης στρέφεται κατά κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης με αυτήν πράξης, όλων του

Προϊσταμένου της Δ' ΔΟΥ Αθηνών ή άλλης αρχής και άρσης όλων των κατά νόμο συνεπειών από την ως άνω αντιμετώπιση όλων των πράξεων Κ.Ε.Δ.Ε., διασφάλισης (άρθρου 14 του ν. 2523/1997) και εξαναγκασμού. 1.- Σύντομο Ιστορικό. Ο προσφεύγων άσκησε τη με αρ. πρωτοκόλλου/2020 αίτησή του υπό την ιδιότητά του ως τέως διαχειριστή και εκπρόσωπου των κάτωθι κοινοπραξιών: 1) της υπό εκκαθάριση τελούσης Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», κατασκευή κτιρίων & τεχνικών έργων, με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών, η οποία εδρεύει στην, οδός, αριθμ., και εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή, διαχειριστή και εκπρόσωπο αυτής του, 2) της υπό εκκαθάριση τελούσης Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», κατασκευή κτιρίων & τεχνικών έργων, με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών, η οποία εδρεύει στην, οδός, αριθμ., και εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή, διαχειριστή και εκπρόσωπο αυτής του, 3) Της ήδη λυθείσης και τελούσης υπό εκκαθάριση φερόμενης Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», κατασκευή κτιρίων & τεχνικών έργων, με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών, η οποία εδρεύει στην, οδός, αριθμ., και εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή, διαχειριστή και εκπρόσωπο αυτής του, 4) Της ήδη λυθείσης και τελούσης υπό εκκαθάριση φερόμενης Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», κατασκευή κτιρίων & τεχνικών έργων, με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών, η οποία εδρεύει στην, οδός, αριθμ., και εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή, διαχειριστή και εκπρόσωπο αυτής του, 5) Της ήδη λυθείσης και τελούσης υπό εκκαθάριση φερόμενης Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», κατασκευή κτιρίων & τεχνικών έργων, με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών, η οποία εδρεύει στην, οδός, αριθμ., και εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή, διαχειριστή και εκπρόσωπο αυτής του Ο προσφεύγων αμφισβητεί και αρνείται την ευθύνη του ως διαχειριστή και εκπρόσωπου των άνω αναφερόμενων κοινοπραξιών. 2.- Επί των ισχυρισμών του προσφεύγοντος. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 50 Ν. 4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε δυνάμει του άρθρου 34 παρ. 1 Ν. 4646/2019 [...]. Στο άρθρο 66 παρ. 29 του ιδίου Νόμου ορίζεται ότι [...]. Στο άρθρο 4 παρ. 10 του Ν. 1882/1990 [...] ορίζεται ότι [...]: «Για τις **κοινοπραξίες**, τις κοινωνίες και τις αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, οι οφειλές κύριες και πρόσθετες, από **φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις** γενικά που αφορούν αυτές βεβαιώνονται στο όνομά τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει **αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους**». Περαιτέρω, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 741 Α.Κ., 20 Εμπορικού Νόμου και 2 Β.Δ. 2/14-05-1835 [...] συνάγεται ότι η κοινοπραξία, που με ιδιαίτερη επωνυμία ή με τα ονόματα όλων των μελών της

αναλαμβάνει ως ανάδοχος την εκτέλεση τεχνικού έργου, το οποίο, κατά τα ουσιώδη στοιχεία του, αποτελεί επιχείρηση χειροτεχνίας και επομένως αντικειμενικά εμπορική πράξη, έχει το **χαρακτήρα ομόρρυθμης εμπορικής εταιρίας**. Εάν **δεν υποβλήθηκε** στις διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπει το άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου για τις ομόρρυθμες εταιρίες, λειτουργεί ως **ομόρρυθμη εταιρία εν τοις πράγμασι**, οπότε **τα μέλη αυτής ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις της** (βλ. ΑΠ 1608/2006, ΑΠ 1180/1995, ΕφΝαυπλ 222/2019, ΔΕφΑθ 27/2010, ΔΕφΑθ 360/2009). Ενώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 50 παρ. 4 και 5 του Π.Δ. 18/1989 [...]. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι **μόνη η ύπαρξη της ιδιότητας του μέλους κοινοπραξίας αρκεί** για τη θεμελίωση αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης του μέλους για τις οφειλές αυτής, χωρίς ανάγκη προσφυγής στις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) και ιδίως του άρθρου 50, οι οποίες ορίζουν τα σχετικά με την ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και πάντως **δεν εφαρμόζονται στην κρινόμενη περίπτωση**. Εν προκειμένω, από τα τηρούμενα στο μητρώο της Υπηρεσίας μας στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι **μέλος έξι (6) υπό εκκαθάριση κοινοπραξιών** με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.,,, και αντίστοιχα της Ι΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών. Τα ιδιωτικά συμφωνητικά περί συστάσεως των εν λόγω κοινοπραξιών κατατέθηκαν νόμιμα στη Ι΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών, όπου υποβλήθηκαν και οι σχετικές δηλώσεις έναρξης εργασιών, και **δεν υποβλήθηκαν στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 42 του Εμπορικού Νόμου**. Εφόσον δε στην επωνυμία των κοινοπραξιών είχε συμπεριληφθεί και το όνομά του, ήταν εμφανής εταίρος στις συναλλαγές των κοινοπραξιών με το Δημόσιο και οι κοινοπραξίες **λειτουργούσαν ως ομόρρυθμες εν τοις πράγμασι**. Συμφώνως, λοιπόν, προς τα ανωτέρω, η ιδιότητά του, ως μέλος των ανωτέρω κοινοπραξιών, συνιστά, σύμφωνα με το νόμο, στοιχείο θεμελιωτικό της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης του για τις οφειλές αυτών προς το Δημόσιο, μη έχοντας οποιαδήποτε σημασία αν είχε συμμετοχή ή ανάμειξη στη δραστηριότητα των κοινοπραξιών ή οποιοδήποτε όφελος από αυτές καθώς και αν ασκούσε διαχειριστική εξουσία ή είχε οποιαδήποτε συναλλακτική δραστηριότητα με τους τρίτους, όπως έχει ήδη κριθεί αμετάκλητα με τις με αριθμούς 3734, 3735, 3736, 3737, 3738, 3739, 3740, 3741, 3742, 3743 και 3744/2012 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου, δυνάμει των οποίων απορρίφθηκαν εφέσεις του κατά πρωτόδικων αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου, με τις οποίες είχαν απορριφθεί ανακοπές του κατά εκδοθεισών ταμειακών βεβαιώσεων για οφειλές των κοινοπραξιών προς το Δημόσιο. Τα όσα δε, εκτίθενται, περί δήθεν μη τηρήσεως των νομίμων διατυπώσεων σύστασης και έναρξης εργασιών των κοινοπραξιών, τα οποία, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, οδηγούν στο -καθ' όλα ευνοϊκό- συμπέρασμα ότι οι ως άνω κοινοπραξίες δεν υφίστανται, αλλά πρόκειται για άτυπες εταιρίες, -ανεξαρτήτως της ενδεχομένως παρελκυστικής προβολής τους- είναι, εν πάση περιπτώσει, απορριπτέα ως απαραδέκτως προβαλλόμενα, διότι το ζήτημα αυτό έχει ήδη επιλυθεί με δύναμη δεδikaσμένου με την υπ' αριθμόν/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ειδικότερα, το Συμβούλιο της Επικρατείας, δικάζοντας επί της από 05.05.2011 αιτήσεως του προσφεύγοντος περί ακύρωσης της τεκμαιρόμενης απόρριψης της από 07.12.2010 αιτήσεώς του προς τη φορολογική διοίκηση για τη μεταρρύθμιση εσφαλμένων εγγραφών, έκρινε επί λέξει ως ακολούθως: «Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η συνομολόγηση των

σχετικών κοινοπρακτικών έλαβε χώρα πολλά έτη πριν από την υποβολή το 2010 του απορριφθέντος αιτήματος του..., με το οποίο αμφισβητήθηκε η εγκυρότητα ενεργειών του... προς τη φορολογική αρχή, οι οποίες ήταν ή, σε κάθε περίπτωση, έπρεπε να είναι γνωστό στον αιτούντα ότι απαιτούνταν για τη νόμιμη επιχειρηματική δράση των αντίστοιχων Κοινοπραξιών, προς εκπλήρωση των σκοπών τους (εκτέλεση έργων). Εξάλλου, όπως συνάγεται με σαφήνεια από τις σχετικές από 19.1.1999, 5.11.1999 και 18.7.2001 υπεύθυνες δηλώσεις του αιτούντος [στις οποίες αναφέρεται ότι αυτές συντάσσονται προκειμένου να θεωρηθούν βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. για Κοινοπραξίες προσδιοριζόμενες με την επωνυμία τους («...») και το Α.Φ.Μ. τους], από συμβολαιογραφικά πληρεξούσια, συνυπογραφέντα από τον αιτούντα, με ημερομηνία 9.12.1998, 22.3.1999, 17.5.1999 και 15.10.1999 (περί ορισμού εκπροσώπων των Κοινοπραξιών, οι οποίες αναφέρονται ότι ανήκουν στην... Δ.Ο.Υ.), καθώς και από τα συνυπογραφέντα από τον αιτούντα, το 2002, ιδιωτικά συμφωνητικά (με ημερομηνία 1.4.2002) λύσης και εκκαθάρισης των Κοινοπραξιών (προσδιοριζόμενη εκάστη εξ αυτών με την επωνυμία, το αντικείμενο και το Α.Φ.Μ. της), κατόπιν της (βεβαιούμενης στα συμφωνητικά) εκτέλεσης και περάτωσης των έργων, για τα οποία οι εν λόγω Κοινοπραξίες είχαν συσταθεί, ο αιτών τελούσε, κατά τα ανωτέρω χρονικά σημεία, σε γνώση της φορολογικής ύπαρξης των Κοινοπραξιών (μέσω της υπαγωγής τους στη... Δ.Ο.Υ.... και της λήψης Α.Φ.Μ.), της φορολογικής έναρξης των εργασιών τους (με τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων) και της ανάπτυξης συναλλακτικής/επιχειρηματικής δραστηριότητας εκ μέρους τους (με την εκτέλεση και περάτωση αναληφθέντων έργων). Ενόψει των προηγούμενων, ο αιτών **ενέκρινε με τη συμπεριφορά του** τις (όψιμα αμφισβητηθείσες με το από 7.12.2010 αίτημά του) ενέργειες του..., προς τις οποίες **δεν εναντιώθηκε αμελλητί**, αλλά **πολλά έτη αργότερα**, και, συνεπώς, **αποδέχθηκε** τη νομιμότητα των πράξεων της φορολογικής αρχής περί χορήγησης Α.Φ.Μ. και έναρξης εργασιών, ως προς τις εν λόγω Κοινοπραξίες, κρίνονται δε απορριπτέα τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με υπομνήματα του αιτούντος (στα οποία, άλλωστε, διατυπώνονται απαραδέκτως, το πρώτον, νέοι σχετικοί πραγματικοί ισχυρισμοί). Τούτων έπεται ότι ο αιτών δεν είχε έννομο συμφέρον προς υποβολή του επίμαχου, από 7.12.2010, αιτήματός του προς τη φορολογική Διοίκηση και, περαιτέρω, προς άσκηση της κρινόμενης αιτήσεως, η οποία, για το λόγο αυτό, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη». Ακόμη, όμως, και υπό την εκδοχή, την οποία υπολαμβάνει ο προσφεύγων, ότι, δηλαδή, τα εις βάρος του αναγκαστικά μέτρα ελήφθησαν κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), η αίτησή του θα ήταν και πάλι απορριπτέα ελλείψει πλήρωσης των τασσόμενων, στο άρθρο αυτό, προϋποθέσεων. Ειδικότερα, ο ισχυρισμός του ότι δεν υπήρξε ποτέ εν τοις πράγμασι διαχειριστής των κοινοπραξιών και ότι η όποια συμμετοχή του σε αυτές ήταν καθαρώς τυπική προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι, ούτως ή άλλως, ο νόμος, όπως το περιεχόμενο αυτού αναλυτικά εκτίθεται ανωτέρω, κατά τη γραμματική ερμηνεία που αρμόζει στις φορολογικές διατάξεις (πρβλ. ΣτΕ 89/2019), δεν θέτει ως προϋπόθεση για τη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης των διαχειριστών και εκκαθαριστών την εν τοις πράγμασι άσκηση του αντίστοιχου έργου. Αντιθέτως, η αναφορά των προσώπων στην παράγραφο 1 του νέου άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. είναι διαζευκτική και σε καμία περίπτωση δεν έχει την έννοια ότι απαιτείται οπωσδήποτε η εν τοις πράγμασι άσκηση διαχειριστικού έργου. Μόνη η εκ του νόμου ή εκ του καταστατικού ύπαρξη της ιδιότητας του διαχειριστή ή του εκκαθαριστή αρκεί για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης για τα χρέη του νομικού προσώπου. Εξάλλου, η τυχόν ύπαρξη αλληλέγγυας

ευθύνης και άλλων προσώπων για τον λόγο ότι αυτά άσκησαν εν τοις πράγμασι διαχειριστικά καθήκοντα δεν αποκλείει την ευθύνη του, κατά το καταστατικό, διαχειριστή, η οποία είναι δεδομένη λόγω της ιδιότητάς του. Επιπλέον, από τα στοιχεία που ο προσφεύγων προσκόμισε στην Δ' Δ.Ο.Υ. επί της κατάθεσης της από 04-12-2020 αιτήσεώς του δεν απέδειξε, αν και έφερε, κατά το νόμο, το σχετικό βάρος, την πλήρωση της υπό στοιχείο γ' προϋπόθεσης του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., ήτοι την έλλειψη υπαιτιότητάς του. Τούτο, διότι τα «έγγραφα ομολογίας του», αφενός μεν δεν στοιχειοθετούν το εννοιολογικό περιεχόμενο της ομολογίας, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 177 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999), συντρέχει, όταν ο ιδιώτης διάδικος ομολογεί γεγονότα επιβαρυντικά για τον ίδιο, περί του οποίου, όμως, δεν πρόκειται εν προκειμένω, αφετέρου δε, συνιστούν απλά ιδιωτικά έγγραφα και δηλώσεις, τα οποία και αληθή υποτιθέμενα δεν θα μπορούσαν, σε καμία περίπτωση, να θέσουν εκποδών τις περί ευθύνης φορολογικές διατάξεις, αφού σε τέτοια περίπτωση η φορολογική ενοχή θα μπορούσε εύκολα να καθίσταται αντικείμενο μεθοδεύσεων μεταξύ ιδιωτών. Περαιτέρω, απαντώντας στους περί εφαρμογής των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας επιμέρους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, επισημαίνουμε ότι, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων, οι αρχές αυτές δεν εφαρμόζονται σε πράξεις εκδιδόμενες κατά δέσμια αρμοδιότητα, όπως κατ' εξοχήν είναι οι πράξεις καταλογισμού του φόρου (βλ. ΣτΕ 1674/2019, ΣτΕ 1619/2017, ΔΕΔ 2/2020). Τέλος, σε ό,τι αφορά τη νομολογία του Δ.Ε.Ε., που επικαλείται ο προσφεύγων, για την αυθεντική ερμηνεία της περί ΦΠΑ Οδηγίας, επισημαίνουμε ότι μετά την ενσωμάτωση της Οδηγίας για το ΦΠΑ στην ελληνική έννομη τάξη με το Ν. 2859/2000 τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να εφαρμόζουν το νόμο αυτό. Τυχόν δε αντίθεσή του με το ευρωπαϊκό δίκαιο, όπως αυτό ερμηνεύτηκε από τη νομολογία του Δ.Ε.Ε., διαγιγνώσκεται μέσω της προσφυγής στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια, δοθέντος ότι τα όργανα της Διοίκησης δεν νομιμοποιούνται να εκφέρουν τέτοια κρίση. [...].»

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/30.6.2021 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο: «Κατόπιν της υπ' αριθμ. Α.1082/2021 (ΦΕΚ Β' 1487/13.4.2021) κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013», η οποία εκδόθηκε μετά την αποστολή των απόψεων της Υπηρεσίας σας επί της ως άνω σχετικής ενδικοφανούς προσφυγής, παρακαλούμε για την άμεση αποστολή συμπληρωματικών αιτιολογημένων απόψεων της Υπηρεσίας σας, κατά λόγο αρμοδιότητας, επί των προβαλλόμενων λόγων της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής για την αλληλέγγυα ευθύνη του υπόχρεου, αφού ληφθούν υπόψη οι διατάξεις της ανωτέρω κοινής απόφασης.»

Επειδή, σε απάντηση του εν λόγω εγγράφου της Υπηρεσίας μας ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./13.7.2021 έγγραφό του, σύμφωνα με το οποίο: «Σε συνέχεια του με αρ. πρωτ./2021 ΕΞ 2021 ΕΜΠ εγγράφου σας, σας γνωρίζουμε, επιπροσθέτως των αρχικών απόψεών μας, ότι, αφού εξετάσαμε τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος του (ΑΦΜ) και τις περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας, όπως αυτές καταγράφονται στην /2021 (ΦΕΚ Β'

1487/13-4-2021) του Υφυπουργού των Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ο προσφεύγων δεν εμπίπτει στις ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας και ως εκ τούτου εμμένουμε στην αρχική εισήγησή μας περί μη αποδοχής της ενδικοφανούς προσφυγής του. [...].»

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις υπ' αριθμ. πρωτ./2021 συμπληρωματικές απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 05.03.2021 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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.