



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 22.10.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 3281

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 12.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του "..... του", με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού αρ., κατά της με αρ. πρωτ./2021 απάντησης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθ' ο μέρος με αυτή απορρίφθηκε η υπ' αρ. πρωτ./2020 αίτηση περί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 34 κα 66§29 του ν. 4446/2016 και αναγνώρισεως της ελλείψεως ατομικής ευθύνης αναφορικά με τις φερόμενες ως οφειλές της υπό ασφαλιστική εκκαθάριση τελούσης ασφαλιστικής εταιρείας με την επωνυμία '..... με Α.Φ.Μ.", και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 12.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του", με Α.Φ.Μ., και μετά την μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της από 31.12.2020 αίτησης για την προσωπική απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη για τις συγκεκριμένες οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία ‘..... με Α.Φ.Μ.’.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013(ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 50.Αλληλέγγυα ευθύνη

“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 βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α’ και γ’ κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. 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,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

Η παράγραφος 1 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019).Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου, οι διατάξεις της παραγράφου 1, όπως αντικαθίστανται, ισχύουν από τη δημοσίευση του ν. 4646/2019, ήτοι από 12/12/2019 και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του ν. 4646/2019 σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ’ εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α’ 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α’ 238), της περ. β’ του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α’ 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας.

Οι οφειλές αυτές παύουν να βαρύνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου

50, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα.

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.

3. Οι τελευταίοι κύριοι ή ψιλοί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στη διαδικασία του άρθρου 63 του παρόντος εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.

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 την Ε 2173/30.10.2020 με ΘΕΜΑ: Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

“Α. Εισαγωγικά

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και 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. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

(γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

3. Οι διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 50** του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του **άρθρου 34** του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται

(α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το **άρθρο 30** ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις).....

5. Η ευθύνη των προσώπων της **παρ. 1 του άρθρου 50** ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

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 βαρύνουν 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).

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (**Ε.2045/2019**).

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή

11. Επίσης, 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**.

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' (υπαιτιότητα) 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.

17. Τέλος, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, σε περίπτωση που οι υπό παράγραφο 1 άρθρου 50 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση με οποιονδήποτε τρόπο, ήτοι είτε βάσει νόμου, είτε βάσει δικαστικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού οργάνου, η αλληλέγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε και βαθαίνει, εκτός από τα πρόσωπα του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β', κατά περίπτωση, 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.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50.

Ειδικότερα:

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.

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.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του προϊσταμένου της υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

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.

ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων

28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.

29. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 10 του ν.4071/2012, τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές των δημοτικών επιχειρήσεων

30. Για πρόσωπα που έχουν διορισθεί εκκαθαριστές και προβλέπεται ρητά από ειδική διάταξη νόμου ότι π.χ. δεν διώκονται ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για χρέη των φορέων αυτών (π.χ. άρθρο 33 ν.4673/2020 (και το προϊσχύον άρθρο 27 του ν. 4384/2016), άρθρο 109 ν. 3852/2010, όπως ισχύει κ.λπ.) δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, περί αλληλέγγυας ευθύνης.

31. Οι εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται μόνο για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου, και όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων.

32. Όσον αφορά στις φορολογίες κεφαλαίου ισχύουν τα εξής:.....”

Επειδή, με την υπ' αριθμ. πρωτ. /26-01-2021 απάντηση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απορρίφθηκε η αίτηση του προσφεύγοντα και κρίθηκε ότι ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τις φορολογικές οφειλές της ανωνύμου εταιρείας ως κάτωθι:

1.ΑΤΒ/2013, ΦΟΡΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΩΝ, αρχικό ποσό βεβαίωσης 524.402,51 €.

Πρόκειται για φόρο που καταλογίστηκε κατόπιν προσωρινού ελέγχου φόρου ασφαλιστρών (άρθρ. 29 Ν.3942/06) της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων στην ανώνυμη εταιρεία με ελεγχόμενη φορολογική περίοδο την 01/07/2012- 31/09/2012.

2.ΑΤΒ/2013, ΦΟΡΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΩΝ, αρχικό ποσό βεβαίωσης 1.591.840,61 €.

Πρόκειται για φόρο που καταλογίστηκε κατόπιν προσωρινού ελέγχου φόρου ασφαλιστρών (άρθρ. 29 Ν.3942/06) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην ανώνυμη εταιρεία με ελεγχόμενη φορολογική περίοδο την 01/10/2012-31/12/2012.

3.ΑΤΒ/2013, ΦΟΡΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΩΝ, αρχικό ποσό βεβαίωσης 1.902.715,18 €.

Πρόκειται για φόρο που καταλογίστηκε κατόπιν προσωρινού ελέγχου φόρου ασφαλιστρών (άρθρ. 29 Ν.3942/06) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην ανώνυμη εταιρεία με ελεγχόμενη φορολογική περίοδο την 01/01/2013-31/12/2013.

4.ΑΤΒ 771/04.07.2016, ΦΟΡΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΩΝ, αρχικό ποσό βεβαίωσης 7.432,90 €.

Πρόκειται για φόρο που καταλογίστηκε κατόπιν μερικού/επιτόπιου ελέγχου φόρου ασφαλιστρών (άρθρ. 29 Ν.3942/06) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην ανώνυμη εταιρεία με ελεγχόμενη φορολογική περίοδο την 01/01/2007-31/12/2007.

5.ΑΤΒ/2017, γραμμές 1,2,3,4, ΦΟΡΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΩΝ, αρχικό ποσό βεβαίωσης 132.932,56 €, 1.689.877,06 €, 2.240.835,21 € και 2.676.137,63 € αντίστοιχα.

Πρόκειται για φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν μερικού/επιτόπιου ελέγχου φόρου ασφαλιστρών (άρθρ. 29 Ν.3942/06) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην ανώνυμη εταιρεία με ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 01/01/2008 - 31/12/2008, 01/01/2009 - 31/12/2009, 01/01/2010 - 31/12/2010 και 01/01/2011 - 31/12/2011 αντίστοιχα.

6.ΑΤΒ/2016, ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΛ1037/2005, αρχικό ποσό βεβαίωσης 295,20 €. Πρόκειται για φόρο ελευθέρων επαγγελματιών που καταλογίστηκε κατόπιν μερικού ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην ανώνυμη εταιρεία με ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2007- 31/12/2007.

Σημειώνεται, ότι όλες οι οφειλές που περιγράφονται ανωτέρω προέρχονται από φόρους οι οποίοι ανάγονται σε Φορολογικές περιόδους πριν την οριστική ανάκληση της άδειας λειτουργίας της ανώνυμης ασφαλιστικής εταιρείας σύμφωνα με την υπ. αριθ./2013 απόφαση της Επιτροπής Πιστωτικών και Ασφαλιστικών θεμάτων και τη θέση της σε ασφαλιστική εκκαθάριση. Επιπροσθέτως και ο χρόνος υποβολής δήλωσης και απόδοσης των εν λόγω φόρων ανάγεται σε χρόνο προ της ασφαλιστικής εκκαθάρισεως.

Επειδή, από τη με ημερομηνία 18.03.2021 Έκθεση Απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα ακόλουθα:

1.ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1.1. Παράνομος και ανεπίτρεπτος καταλογισμός φόρου ασφαλιστρών με τη μέθοδο του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχειρήσεως.

1.2. Έλλειψη αλληλέγγυας ευθύνης των πρώην διοικούντων της εταιρείας λόγω μη υφιστάμενης ευθύνης εκ του νόμου καθ' όλη τη διάρκεια της ασφαλιστικής εκκαθάρισεως, τόσο για το νομικό πρόσωπο όσο και για τον ασφαλιστικό εκκαθαριστή αυτής.

1.3. Παντελής έλλειψη υπαιτιότητας αναφορικά με τις επίμαχες οφειλές καθ' όσον κατά το χρόνο διεξαγωγής των οικείων φορολογικών ελέγχων δεν υφίστατο η ιδιότητα του διοικούντος στην ανώνυμη εταιρεία.

2.ΑΠΟΨΕΙΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

2.1.Επί του 1^{ου} λόγου προσφυγής

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ανάγονται κυρίως στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στον οποίο οδηγήθηκε η φορολογική αρχή ενόψει σημαντικών παρατυπιών- παραβάσεων που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο.

Σχετικώς παραθέτουμε τις απόψεις του τμήματος ελέγχου της Υπηρεσίας μας:

«Με την υπ' αριθμόν/2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), διενεργήσαμε μερικό επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης επί της οδού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Φόρος ασφαλιστρών» Ν.3942/2006, άρθρου 15 παρ. 16α Κ.Τ.Χ και «παρακρατούμενοι φόροι» του Ν.2238/94 για τις φορολογικές περιόδους από **01.01.2008- 31.12.2008, 01.01.2009- 31.12.2009, 01.01.2010 - 31.12.2010 και 01.01.2011 -31.12.2011.**

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές προκύπτουν από το περιεχόμενο του υπ' αριθμόν/2016 Σημειώματος διαπιστώσεων, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απέδωσε στο δημόσιο Φόρο ασφαλιστρών ως κάτωθι:

Κύριος Φόρος	Μη ή ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό φόρου και Τελών				
	2008	2009	2010	2011	Σύνολο
Φόρος ασφαλιστρών	60.423,89 €	768.125,94 €	1.018.561,46 €	1.216.426,60 €	3.063.537,89 €

Φόρος επί τόκων				1.694,37 €	1.694,37 €
Σύνολο	60.423,89 €	768.125,94 €	1.018.561,46 €	1.218.120,97 €	3.065.232,26 €

Η ελεγχόμενη επιχείρηση από την διαχειριστική χρήση 2009 και μέχρι την διαχειριστική 2011, προχώρησε στην μαζική έκδοση εικονικών πρόσθετων πράξεων -αποδείξεις εισπράξεως για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους στον κλάδο «Ασφάλιστρα & Δικαιώματα χερσαίων οχημάτων & αστικής ευθύνης» και σε συγκεκριμένες ημερομηνίες με σκοπό να διαγραφούν απαιτήσεις της από τους συνεργάτες της -πράκτορες λόγω μη πληρωμής τους με αποτέλεσμα αυτή να μειώσει τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη της και κατά συνέπεια να καταβάλει λιγότερο φόρο εισοδήματος και φόρο ασφαλιστρών του άρθρου 29 του ν. 3492/2009.

Υπό το βάρος των ανωτέρω παρατυπιών- παραλείψεων, τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) και του άρθρου 32 Ν.2238/94. Επιπροσθέτως όπως προκύπτει και από τις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου της ελεγχόμενης αριθμό/2010,/2011 και/2011 πρακτικά του Δ.Σ, σύμφωνα με τα οποία ο πρόεδρος και Διευθύνων σύμβουλος ενημέρωσε τα μέλη του ΔΣ και πρότεινε την διαγραφή των εν λόγω υπολοίπων ανείσπρακτων απαιτήσεων σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεων 2010 και 2011.

Σημειώνουμε ότι η εν λόγω εταιρεία τέθηκε σε ασφαλιστική εκκαθάριση από τις 16.07.2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του ΝΔ 400/1970 και με την αριθ...../2013 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου διορίστηκε ως ασφαλιστική εκκαθαρίστρια η του

Οι παραπάνω διαφορές, κοινοποιήθηκαν τόσο στην ως άνω ασφαλιστική εκκαθαρίστρια όσο και στον αιτούντα του με την ιδιότητα του Πρόεδρου και Δ/νων σύμβουλο του Δ.Σ για το χρονικό διάστημα από 21.04.2005 έως 24.07.2012 (σχετικά ΦΕΚ/2005,/2008/2011 και/2012)και από 25. 07.2012 και μέχρι αυτή να τεθεί σε ασφαλιστική εκκαθάριση 15.07.2013 ως Πρόεδρος.

Παράλληλα με το παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς που επιδόθηκε στον αιτούντα, όπως ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις, συντάχθηκε ειδική έκθεση ελέγχου για την διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου και με βάση αυτήν ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων που εδρεύει στο , εξέδωσε την με αριθμό/2016 πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5 & 6 του άρθρου 46 και του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013, κατά της ελεγχόμενης επιχείρησης και κατά του αιτούντα λόγω της ιδιότητας του ως Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος της ασφαλιστικής εταιρείας».

Στην ενότητα Ζ (Παραδείγματα) παρ.41 της υπ. αριθμ. Ε2173/30-10-2020 ερμηνευτικής εγκυκλίου Α.Α.Δ.Ε. (Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013,όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται:

«41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν. 2238/94 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020».

Λαμβάνοντας υπ' όψιν τα ανωτέρω προκύπτει ότι η θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντα δεν εμπίπτει στα διαλαμβανόμενα της παραγράφου 41 της ενότητας Ζ (Παραδείγματα) της εγκυκλίου Ε2173/2020 της Α.Α.Δ.Ε. και ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν απαλλάσσεται από την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του στην καταβολή των οφειλών που καταλογίστηκαν με την μέθοδο του εξωλογιστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων, ως αναλύθηκε ανωτέρω.

2.2.Επί του 2^{ου} λόγου προσφυγής

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη του στην καταβολή των οικείων οφειλών δεδομένου ότι από τη σχετική ευθύνη προβλέπεται απαλλαγή τόσο της πρωτοφειλέτιδος εταιρείας όσο και του ασφαλιστικού εκκαθαριστή.

Το άρθρο 237 παρ. 2 του Ν. 4364/2016, το οποίο επικαλείται και ο προσφεύγων ορίζει ότι, «ο ασφαλιστικός εκκαθαριστής ή εφόσον πρόκειται για νομικό πρόσωπο, οι νόμιμοι εκπρόσωποί του, δεν υπέχει ποινική ευθύνη ούτε προσωποκρατείται ούτε υπέχει οποιαδήποτε άλλη ευθύνη για χρέη της ασφαλιστικής επιχείρησης προς το Δημόσιο ή τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Ευθύνεται μόνο για δόλο και βαριά αμέλεια».

Το εν λόγω άρθρο αναφέρεται στη μη στοιχειοθέτηση ποινικής (ή οποιασδήποτε άλλης) ευθύνης ΜΟΝΟΝ του ασφαλιστικού εκκαθαριστή κατά το στάδιο της εκκαθάρισης.

Το άρθρο 239 παρ.3 του Ν. 4364/2016(Διαδικασία ασφαλιστικής εκκαθάρισης), ορίζει ότι:

«3. Κατά το χρονικό διάστημα που η ασφαλιστική επιχείρηση βρίσκεται σε ασφαλιστική εκκαθάριση αναστέλλεται κάθε αναγκαστική εκτέλεση σε βάρος της και σε βάρος των ασφαλισμένων της για ασφαλίσεις αστικής ευθύνης, μέχρι το ποσό για το οποίο ευθύνεται εις ολόκληρο η ασφαλιστική επιχείρηση. Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα αναστέλλονται οι ατομικές διώξεις των δικαιούχων απαιτήσεων από ασφάλιση κατά της ασφαλιστικής επιχείρησης».

Από τα ανωτέρω δεν προκύπτει ότι τα φυσικά πρόσωπα που διοικούσαν το υπό ασφαλιστική εκκαθάριση νομικό πρόσωπο απαλλάσσονται από την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη τους στην καταβολή των φορολογικών οφειλών του τελευταίου, για χρήσεις προ της θέσης του σε ασφαλιστική εκκαθάριση.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 248 του Ν.4364/2016 ισχυριζόμενος ότι, το Δημόσιο δεν περιλαμβάνεται στους προνομιούχους πιστωτές με αποτέλεσμα η υπό εκκαθάριση τελούσα ασφαλιστική εταιρεία να μην έχει, καθ' όλη τη διάρκεια της παραμονής της σε αυτή την κατάσταση, καμία υποχρέωση αποδόσεως του οποιουδήποτε καταλογισθέντος και βεβαιωθέντος εις βάρος της φόρου στο Δημόσιο.

Το άρθρο 240 του Ν.4364/2016 (Προνομιακή κατάταξη απαιτήσεων), ορίζει ότι:

«1. Οι απαιτήσεις από ασφαλίσεις έχουν απόλυτη προνομιακή μεταχείριση έναντι οποιασδήποτε άλλης απαιτήσεως κατά της ασφαλιστικής επιχείρησης, στο σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης.

2.Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1 του παρόντος, οι δαπάνες που αφορούν στα έξοδα της διαδικασίας ασφαλιστικής εκκαθάρισης συμπεριλαμβανομένων των αμοιβών και των εξόδων του ασφαλιστικού εκκαθαριστή, έχουν προνόμιο επί τον συνόλου των στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης, που προηγείται των απαιτήσεων από ασφάλιση. Η Εποπτική Αρχή με απόφασή της μπορεί να περιορίζει τις δαπάνες ή να καθορίζει το μέγιστο ποσό των δαπανών του προηγούμενου εδαφίου που διαθέτουν προνόμιο που προηγείται των απαιτήσεων από ασφάλιση.

3.Επίσης, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1 και μετά τις απαιτήσεις της παραγράφου 2 του παρόντος, οι ακόλουθες απαιτήσεις έχουν προνόμιο επί του συνόλου των στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης, που προηγείται των απαιτήσεων από ασφάλιση υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 241 του παρόντος:

α) Οι απαιτήσεις από την παροχή εξαρτημένης εργασίας, οι απαιτήσεις από αμοιβές, έξοδα και αποζημιώσεις των δικηγόρων, που αμείβονται με πάγια περιοδική αμοιβή, εφόσον προέκυψαν μέσα στην τελευταία διετία πριν τη θέση σε ασφαλιστική εκκαθάριση, καθώς και απαιτήσεις από αποζημίωση λόγω καταγγελίας της σχέσεως εργασίας και απαιτήσεις των δικηγόρων για

αποζημίωση λόγω λύσης της σύμβασης έμμισθης εντολής ανεξάρτητα από το χρόνο που προέκυψαν,

β) οι Φορολογικές απαιτήσεις του Δημοσίου,

γ) οι απαιτήσεις των ταμείων κοινωνικής ασφάλισης,

δ) οι απαιτήσεις επί στοιχείων του ενεργητικού βεβαρημένων με εμπράγματα δικαιώματα».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φορολογικές απαιτήσεις του Δημοσίου κατατάσσονται προνομιακώς και συμμετέχουν στη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών του νομικού προσώπου.

2.3.Επί του 3^{ου} λόγου προσφυγής

Ο προσφεύγων επικαλείται την παντελή υπαιτιότητά τον αναφορικά με τις επίμαχες δήθεν οφειλές καθόσον κατά το χρόνο διεξαγωγής των οικείων φορολογικών ελέγχων δεν είχε την παραμικρή ιδιότητα διοικούντος στην ανώνυμη εταιρεία-

Από την έρευνα στο υποσύστημα Μητρώου/Taxis της Υπηρεσίας μας και στην επίσημη ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου και των δημοσιευμένων ανακοινώσεων σε αυτήν προκύπτει η συμμετοχή του προσφεύγοντος στο Διοικητικό Συμβούλιο της ανωνύμου εταιρείας «.....» με ΑΦΜ ως εξής:

Αρχικά από τις 30-11-1988 κατέχοντας την ιδιότητα του Διευθύνοντα Συμβούλου ενώ από τις 05-04- 2000 επιπλέον με την ιδιότητα του Προέδρου Δ.Σ..

Την 05-11-2012 καταχωρίστηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών το υπ. αριθμ./2012 πρακτικό Διοικητικού Συμβουλίου της ΑΕ σύμφωνα με το οποίο έγινε δεκτή η παραίτησή του από τη θέση του Διευθύνοντα Συμβούλου. Καθήκοντα Δ. Συμβούλου αναλαμβάνει πλέον ο του Παναγιώτη με ΑΦΜ Σύμφωνα με τη νέα σύνθεση Δ.Σ. ο προσφεύγων κατέχει πλέον την ιδιότητα του Προέδρου Δ.Σ., μη εκτελεστικού μέλους.

Κατά την ίδια ημερομηνία (05-11-2012) καταχωρίστηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και το υπ. αριθ./2012 πρακτικό Δ.Σ. της ανωνύμου εταιρείας, σύμφωνα με το οποίο κατόπιν ανασυγκροτήσεως του σώματος του Διοικητικού Συμβουλίου παραμένει Πρόεδρος Δ.Σ., μη εκτελεστικό μέλος. Με το ίδιο πρακτικό ορίστηκαν εξουσιοδοτήσεις και αρμοδιότητες στα όργανα της εταιρείας Συγκεκριμένα στο πρόσωπο του προσφεύγοντος εκχωρήθηκαν οι εξής αρμοδιότητες:

- Η εκπροσώπηση της εταιρείας γενικά ενώπιον κάθε δικαστικής ή πολιτικής αρχής ή Περιφερειακών και Δημοτικών Αρχών ή ΝΠΔΔ ή ΝΠΙΔ ή και οποιουδήποτε οργανισμού, ιδρύματος ή έτερου Νομικού Προσώπου (παράγραφος 1.1.α πρακτικού/ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ).

- Η κατάρτιση ή τροποποίηση του οργανογράμματος της εταιρείας και η έγκριση των αναγκαιών εσωτερικών κανονισμών διοίκησης και λειτουργίας των διαφόρων υπηρεσιακών ενοτήτων της εταιρείας (παράγραφος 3.1. πρακτικού/ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ).

- Οι τοποθετήσεις και μεταθέσεις των υπαλλήλων στους κλάδους, τμήματα, αποκεντρωμένες μονάδες και οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες της εταιρείας. Ο καθορισμός των υπηρεσιακών αρμοδιοτήτων τους καθώς και η ανάθεση σε αυτούς ειδικών καθηκόντων (παράγραφος 3.3. πρακτικού 580/ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ).

- Ο καθορισμός: α) του επιπέδου ευθύνης των διαφόρων κλάδων, τμημάτων , τομέων ή αποκεντρωμένων μονάδων κλπ και η δημιουργία νέων, β) των Διευθυντών ή και των αναπληρωτών τους (παράγραφος 3.4. πρακτικού/ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ).

- Η ανάπτυξη των μηχανογραφικών εφαρμογών της εταιρείας και η επέκτασή τους σε όλες τις λειτουργίες της (κλάδους, υπηρεσίες, δίκτυα πωλήσεων, άλλες δραστηριότητες) καθώς και ο καθορισμός των οργανωτικών και λειτουργικών αλλαγών που επιβάλλονται από αυτές (παράγραφος

4.4. πρακτικού/ΔΙΚΤΥΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ).

- Ο καθορισμός της εμπορικής και τιμολογιακής πολιτικής της εταιρείας, η εξέλιξη των ήδη υπαρχόντων και ο σχεδιασμός νέων προϊόντων καθώς και η ευθύνη του marketing της εταιρείας (παράγραφος 4.5. πρακτικού/ΔΙΚΤΥΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ).

[Σχετικά ΦΕΚ α/α/1994,/1996,/1999,/2000,/2002,/2003,/2005,/2008,/2011,/2012,/2012].

Σύμφωνα με τις παραπάνω εκχωρηθείσες αρμοδιότητες στον προσφεύγοντα (βάσει του α/α/2012 πρακτικού Δ.Σ.), διαπιστώνεται ότι ο τελευταίος κατείχε την ιδιότητα του προσώπου που ασκούσε εν τις πράγμασι διοίκηση στην ανώνυμη ασφαλιστική εταιρεία έως τη θέση της σε ασφαλιστική εκκαθάριση.

Οι διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 του Ν.4174/2013. ορίζουν ότι:

«1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων.».

Στην ενότητα Β της υπ. αριθμ. Ε2173/30-10-2020 ερμηνευτικής εγκυκλίου Α.Α.Δ.Ε. (Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), διευκρινίζεται ότι ο φόρος ασφαλίσεων περιλαμβάνεται στα είδη των φορολογικών οφειλών για τις οποίες στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη. Συγκεκριμένα ορίζονται τα κάτωθι:

«Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:

7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο

7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως

.....στ) Φόρος ασφαλίσεων,

.....».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την καταβολή των φορολογικών οφειλών της ανωνύμου εταιρείας ως αναλυτικά περιγράφηκαν στην ενότητα Γ της παρούσας, δεδομένου ότι συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παρ. 1 άρθρου 50 του Ν.4174/2013 (προϋποθέσεις α' & γ').

Δ. ΠΡΟΤΑΣΗ-ΓΝΩΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Κατόπιν των ανωτέρω προτείνεται η απόρριψη της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.”

Επειδή, εν συνεχεία εκδόθηκε η **Α. 1082/2021**(ΦΕΚ Β 1487/13.4.2021) με θέμα Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 50** του ν. **4174/2013**

“Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην **παρ. 1** του **άρθρου 50** του ν. **4174/2013** (ΚΦΔ) θεωρούνται καταρχήν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις ως άνω διατάξεις οφειλών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, εκτός αν στα πρόσωπα αυτά συντρέχει περίπτωση έλλειψης υπαιτιότητας, σύμφωνα με τις κατωτέρω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζονται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα.

Άρθρο 2 Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως:.....”

Επειδή, με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/30.06.2021 έγγραφο προς την αρμόδια φορολογική αρχή {Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.}, ζητήσαμε συμπληρωματικές αιτιολογημένες απόψεις επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κατόπιν της ως άνω Κοινής Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, η ως άνω φορολογική αρχή, με το αρ. πρωτ./2021 {αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/26.07.2021} έγγραφο, αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι εμμένει στις απόψεις όπως αυτές έχουν διατυπωθεί

Επειδή, η υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις ως άνω απόψεις της φορολογικής αρχής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ./12.03.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του ".....
..... του", με Α.Φ.Μ.,

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.