



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3146**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

ε. Της παρ. 1 εδ. 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 12.3.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, Δ.Ο.Υ. Λαμίας, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. /2021 (αριθμ. πρωτ. /2021) απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, 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 12.3.2021 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./2021 (αριθμ. πρωτ./2021) απόφασή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λαμίας απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος, αποφαινόμενος ότι οι οφειλές από φόρο εισοδήματος, εισφορές και τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011 και ΕΝΦΙΑ της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που βεβαιώθηκαν κατά τα έτη 2015-2019, κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά την περίοδο που ο προσφεύγων που είχε την ιδιότητα του εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας (31.12.2014-24.12.2019), ως εκ τούτου ο τελευταίος θεωρείται προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή/απόδοσή τους στο Δημόσιο, ενώ εξάλλου δεν επικαλέστηκε κανένα ουσιώδες στοιχείο που να συνηγορεί στην έλλειψη υπαιτιότητάς του για τη μη καταβολή/απόδοση των ως άνω οφειλών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων του, την ακύρωση της ως άνω υπ' αριθμ./2021 (αριθμ. πρωτ./2021) απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, την παύση της προσωπικής και αλληλεγγύας συνευθύνης του για τις ως άνω οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την άρση όλων των ληφθέντων σε βάρος του μέτρων για την αναγκαστική είσπραξη των εν λόγω οφειλών, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Εσφαλμένη εκτίμηση της από 23.12.2019 δηλώσεώς του περί παραίτησής του από τη θέση του εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας και της από 16.11.2020 υπεύθυνης δήλωσης του téως εκπροσώπου-ομορρύθμου εταίρου της εταιρείας αυτής.

Μη άσκηση κατά καμιά χρονική στιγμή πραγματικής εξουσίας εκκαθάρισης, διότι δεν του είχε παραδοθεί από οποιονδήποτε κανένα απολύτως έγγραφο στοιχείο που να σχετίζεται με την εταιρεία και το οποίο θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο της διαδικασίας εκκαθάρισής της.

2.) Εσφαλμένη εκτίμηση του περιεχομένου της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε.2173/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) και της υπ' αριθμ. 173/2001 γνωμοδότησης του ΝΣΚ.

3.) Αόριστη, ανατιολόγητη και αβάσιμη η ως άνω προσαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/29.9.2021 έγγραφο. Επ' αυτού η Δ.Ο.Υ. Λαμίας μας απέστειλε το από 08.10.2021 (υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/11.10.2021) 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 βαρύνουν 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 βαραίνει 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 30.3.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Ο αιτών τυγχάνει εκκαθαριστής της [...] λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ:), μέχρι τις 24-12-2019, όπως, άλλωστε, και ο ίδιος συνομολογεί στην ένδικη αίτησή του. Λόγω της ιδιότητάς του και με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ αιτήθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησή του την παύση αντιμετώπισής του ως συνυπεύθυνου για τις βεβαιωμένες δημόσιες οφειλές της ανωτέρω εταιρείας λόγω παραιτήσεώς του από τη θέση του εκκαθαριστή. Καταρχάς, το κύριο χαρακτηριστικό της ευθύνης του συνυπόχρεου είναι η έλλειψη ίδιας υποχρέωσής του για καταβολή του οφειλόμενου από τον πρωτοφειλέτη φόρου, τέλους, προστίμου κ.λπ. και η πρόσθετη ευθύνη του προς πληρωμή του σε βάρος του πρωτοφειλέτη βεβαιωθέντος φόρου, τέλους, προστίμου κ.λπ. Η εν λόγω ευθύνη ανάγεται για πρώτη φορά στο στάδιο της είσπραξης, δεδομένου ότι ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομα του συνυποχρέου. Συνεπώς, ο νόμιμος τίτλος, με βάση τον οποίο βεβαιώθηκε το φορολογικό χρέος κατά του πρωτοφειλέτη, αποτελεί νόμιμο τίτλο εκτέλεσης και κατά του συνυποχρέου. Επί της ανωτέρω αιτήσεως του φορολογουμένου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, την ακύρωση της οποίας ζητά ο

προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 249-270 του ν. 4072/2012, ορίζεται ότι «αν σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι εταίροι δεν έχουν συμφωνήσει διαφορετικά, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση. Τα ονόματα και η κατοικία των εκκαθαριστών εγγράφονται στο Γ.Ε.ΜΗ. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε περίπτωση αντικατάστασης εκκαθαριστή. Οι εκκαθαριστές υπογράφουν υπό την εταιρική επωνυμία με την προσθήκη των λέξεων «υπό εκκαθάριση». 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 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. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι μεταξύ άλλων οι εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων 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. Από τα στοιχεία του τμήματος Μητρώου της Υπηρεσίας μας, τα στοιχεία του Γενικού Εμπορικού Μητρώου αλλά και από το περιεχόμενο της υπό κρίση αίτησης προκύπτει ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» λύθηκε, τεθείσα σε εκκαθάριση με το από **23-12-2014** διαλυτικό αυτής που καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. στις **31-12-2014** σύμφωνα και με την υπ' αριθμ. πρωτ./2014 ανακοίνωση της υπηρεσίας Γ.Ε.ΜΗ. Με την ίδια καταχώρηση γνωστοποιήθηκε ότι ο αιτών είναι ο ένας εκ των εκκαθαριστών της εταιρείας. Ο αιτών συνομολογεί στην αίτησή του ότι διορίσθηκε και αποδέχθηκε τον διορισμό του ως εκκαθαριστής της άνω Ο.Ε. Γνωστοποίησε δε την παραίτησή του με εξώδικο έγγραφο στις **24-12-2019**, οπότε και από την ημερομηνία αυτή έπαψε να φέρει την ιδιότητα του εκκαθαριστή της εταιρείας. Επικαλείται με την αίτησή του τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., προβάλλοντας το επιχείρημα ότι δεν άσκησε εν τοις πράγμασι εξουσίες εκκαθάρισης εξαιτίας της μη παράδοσης προς αυτόν των σχετικών εγγράφων και στοιχείων από τους εταίρους της λυθείσας Ο.Ε. Οι φορολογικές οφειλές της Ο.Ε. που περιλαμβάνει ο αιτών στην αίτησή του και για τις οποίες ζητάει την απαλλαγή του εκ της συνυπευθυνότητας είναι οι κάτωθι: 1) Εισφορές & τέλος επιτηδεύματος Ν. 3986/2011 που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2015 (αρ. Χ.Κ./Γραμ.....) και αφορά το οικονομικό έτος 2013 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 2.500 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα δυνάμει οχτώ μηνιαίων καταβολών-δόσεων, ποσού εκάστης αυτών 312,50 €, της πρώτης αυτών καταβλητέας μέχρι τις 30-6-2015. 2) Δηλ. φόρου εισοδήματος Ν.Π. (αρ. 45 Ν. 4172/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2015 (αρ. Χ.Κ./Γραμ.....) και αφορά το οικονομικό έτος 2015 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 2.578,97 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα δυνάμει 6 μηνιαίων καταβολών-δόσεων, ποσού εκάστης αυτών 429,83 €, της πρώτης αυτών καταβλητέας μέχρι τις 9-7-2015, της δεύτερης 31-8-2015, της τρίτης 30-9-2015, της τέταρτης 2-11-2015, της πέμπτης 30-11-2015 και της έκτης 31-12-2015. 3) ΕΝ.ΦΙ.Α. (Ν. 4223/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ

...../2015 (αρ. Χ.Κ. /Γραμ.....) και αφορά οικονομικό έτος 2015 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 1.884,08 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα δυνάμει 5 μηνιαίων καταβολών-δόσεων, ποσού εκάστης αυτών 376,82 €, της πρώτης αυτών καταβλητέας μέχρι την 30-10-2015.

4) Δηλ. φόρου εισοδήματος Ν.Π. (αρ. 45 Ν. 4172/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2016 (αρ. Χ.Κ. /Γραμ.....) και αφορά το οικονομικό έτος 2016 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 255,62 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα μίας καταβολής-δόσεως, μέχρι την 29-1-2016.

5) Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13 που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2016 (αρ. Χ.Κ. /Γραμ.....) και αφορά το οικονομικό έτος 2016 (το οποίο επιβλήθηκε λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος) ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 100 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα μίας καταβολής-δόσεως, μέχρι την 19-7-2016.

6) ΕΝ.ΦΙ.Α. (Ν. 4223/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2016 (αρ. Χ.Κ. /Γραμ.....) και αφορά το οικονομικό έτος 2016 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 1.446,06 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα δυνάμει 5 μηνιαίων καταβολών-δόσεων, ποσού εκάστης αυτών 281,21 €, της πρώτης αυτών καταβλητέας μέχρι την 30-9-2016.

7) Δηλ. φόρου εισοδήματος Ν.Π. (αρ. 45 Ν. 4172/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2017 (αρ. Χ.Κ. 9/Γραμ.....) και αφορά το οικονομικό έτος 2017 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 934,26 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα μίας καταβολής-δόσεως, μέχρι την 31-1-2017.

8) ΕΝ.ΦΙ.Α. (Ν.4223/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2017 (αρ. Χ.Κ. /Γραμ.....) και αφορά το οικονομικό έτος 2017 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 1.446,06 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα δυνάμει 5 μηνιαίων καταβολών-δόσεων, ποσού εκάστης αυτών 289,21 €, της πρώτης αυτών καταβλητέας μέχρι την 29-9-2017.

9) Δηλ. φόρου εισοδήματος Ν.Π. (αρ. 45 Ν. 4172/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2018 (αρ. Χ.Κ. /Γραμ.) και αφορά το οικονομικό έτος 2018 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 2.227,03 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα μίας καταβολής-δόσεως, μέχρι την 30-1-2018.

10) ΕΝ.ΦΙ.Α. (Ν.4223/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2018 (αρ. Χ.Κ.11/Γραμ.....) και αφορά οικονομικό έτος 2018 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 1.407,09 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα δυνάμει 5 μηνιαίων καταβολών-δόσεων, ποσού εκάστης αυτών 281,42 €, της πρώτης αυτών καταβλητέας μέχρι την 28-9-2018.

11) Δηλ. φόρου εισοδήματος Ν.Π. (αρ. 45 Ν. 4172/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2018 (αρ. Χ.Κ. 8/Γραμ.....) και αφορά το οικονομικό έτος 2019 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 1.582,40 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα μίας καταβολής-δόσεως, μέχρι την 31-1-2019.

12) ΕΝ.ΦΙ.Α. (Ν. 4223/13) που βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/2019 (αρ. Χ.Κ. /Γραμ.) και αφορά οικονομικό έτος 2019 ποσού κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο 1.369,07 ευρώ. Η ανωτέρω οφειλή ορίστηκε καταβλητέα δυνάμει 5 μηνιαίων καταβολών-δόσεων, ποσού εκάστης αυτών 273,81 €, της πρώτης αυτών καταβλητέας μέχρι την 30-9-2019. Εκ των ανωτέρω οφειλών η πρώτη με ΑΤΒ/2015 αφορά εισφορά και τέλος επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), η οποία ωστόσο βεβαιώθηκε το έτος 2015 λόγω υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. που υποβλήθηκε από το φορολογούμενο. Πρόκειται δηλαδή για οφειλή, η οποία βεβαιώθηκε ταμειακώς στις 25-5-2015 κατόπιν δήλωσης και κατέστη ληξιπρόθεσμη, ως προαναφέρθηκε, στις 30-6-2015 για την πρώτη δόση (έκαστη δε δόση στο τέλος του επόμενου μήνα για τις υπόλοιπες επτά μηνιαίες επόμενες δόσεις), οπότε και παρήλθε η νόμιμη προθεσμία πληρωμής. Εντάσσεται δε στο πλαίσιο των οφειλών αλληλέγγυας ευθύνης του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ, καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 ν. 3986/2011 η εισφορά και το τέλος επιτηδεύματος αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές οι αποφάσεις ΣτΕ 89/2019, ΣτΕ

2523/2013 και ΑΠ/2020). Η οφειλή με Α.Τ.Β./2016 που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 Ν.4174/13 εξαιρείται από την αλληλέγγυα ευθύνη, καθώς δεν πρόκειται για πρόστιμο παρεπόμενο της κύριας οφειλής αλλά για αυτοτελές πρόστιμο, το οποίο εξαιρείται από τα είδη των φορολογικών οφειλών της συνυπευθυνότητας του άρθρου 50 ΚΦΔ. Οι **λοιπές** οφειλές είναι φορολογικές οφειλές που **εντάσσονται** στο πλαίσιο του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. για τη συνυπευθυνότητα, καθώς το είδος της φορολογικής οφειλής ανήκει σε αυτές που ορίζονται στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ. και εκδόθηκαν οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου κατόπιν δηλώσεων και βεβαιώθηκαν ταμειακώς και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά την περίοδο που ο αιτών έφερε την ιδιότητα του εκκαθαριστή (31-12-2014 μέχρι 24-12-2019). Ο αιτών προβάλλει το επιχείρημα ότι ουδέποτε άσκησε πραγματική εξουσία εκκαθάρισης, επικαλούμενος ότι δεν του έχουν παραδοθεί έγγραφα και στοιχεία της εταιρείας. Προβάλλει αορίστως ως αποδεικτικό στοιχείο μία υπεύθυνη δήλωση του ομορρύθμου εταίρου με ημερομηνία μεταγενέστερη ακόμη και της παραιτήσεώς του που αναφέρει αυτολεξεί ότι: «όσα αναφέρει ο δικηγόρος κος στην με ημερομηνία 23-12-2019 Δήλωση παραιτήσεώς του από εκκαθαριστής της εταιρείας... ότι είναι αληθή όσον αφορά την εν λόγω εταιρεία...». Ακόμη και εάν γινόταν δεκτή μία τέτοια δήλωση υποβεβλημένη από το ένα, εκ των δύο, ομόρρυθμο μέλος, σε κανένα σημείο δεν αναφέρει εάν του έχει παραδώσει ή όχι στοιχεία, εάν του ζητήθηκαν ποτέ και εάν αρνήθηκε. Σε κάθε περίπτωση ο υπογράφων την υπεύθυνη δήλωση, ακόμη και εάν γινόταν αυτή δεκτή ως αληθής, θα μπορούσε να βεβαιώσει μόνο για τον εαυτό του εάν έχει παραδώσει στοιχεία ή όχι και όχι για τους λοιπούς ομορρύθμους εταίρους ή τυχόν υπαλλήλους ή λογιστές της εταιρείας. **Δεν αποδεικνύονται** οι ισχυρισμοί του αιτούντος φορολογούμενου, καθόσον **δεν είναι γνωστό** εάν όντως τα αναζήτησε ή όχι, εάν τελικά του δόθηκαν ή όχι, και σε κάθε περίπτωση, εάν όντως υπήρχε πραγματική αδυναμία, μπορούσε να δηλώσει νωρίτερα την παραίτησή του. Συνομολογεί στην αίτησή του, ως προαναφέρθηκε, ότι αποδέχθηκε το διορισμό του ως εκκαθαριστής (συμφώνως και με τη σχετική γνωμοδότηση του ΝΣΚ που επικαλείται). Επιπροσθέτως, όπως δηλώνει στο εξώδικο γνωστοποίησης της παραιτήσεώς του, ο λόγος παραίτησης είναι ότι θα διακόψει την άσκηση του επαγγέλματός του λόγω συνταξιοδότησης. Γεγονός που σημαίνει ότι, εάν δεν προέβαινε σε διαδικασίες για τη συνταξιοδότησή του, δεν θα παραιτούνταν από εκκαθαριστής. Διετέλεσε εκκαθαριστής της εταιρείας από 31-12-2014 μέχρι 24-12-2019, διάστημα αρκετά μεγάλο ώστε να μπορέσει να αναζητήσει τυχόν σχετικά στοιχεία για την εκκαθάριση. Το γεγονός ότι, όπως αναφέρει, δεν προχώρησε τις διαδικασίες εκκαθάρισης δε σημαίνει ότι δεν έφερε την ιδιότητα του εκκαθαριστή, και ο κάθε τρίτος δεν μπορεί να γνωρίζει εάν έχουν παραδοθεί ή όχι στον αιτούντα στοιχεία και πληροφορίες από τους εταίρους. Εξάλλου, ειδικότερα για την ετήσια υποβολή δήλωσης εισοδήματος Ν.Π. (οι εκ των ανωτέρω Δηλ. φόρου εισοδήματος Ν.Π. (αρ. 45 Ν. 4172/13) απαιτούνται λογιστικά στοιχεία για να υποβληθεί το κατάλληλο έντυπο με πληροφορίες εκ των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας, καθώς δεν εκδίδεται η συγκεκριμένη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου χωρίς την υποβολή της δήλωσης αυτής, ήτοι υποβάλλονται τα απαιτούμενα οικονομικά στοιχεία και το ποσό του αναλογούντος φόρου και εκδίδεται αυτομάτως η διοικητική πράξη προσδιορισμού φόρου (άμεσος προσδιορισμός). Ως εκ τούτου, υπήρχαν τα απαραίτητα στοιχεία για να πραγματοποιηθούν αυτές οι ενέργειες και να υποβληθούν οι σχετικές δηλώσεις. Προκύπτει λοιπόν ότι ανεξαρτήτως από τα διαθέσιμα στοιχεία που είχε ο αιτών διενεργούσε πράξεις εκπροσώπησης και εκκαθάρισης της εταιρείας. Κατά ταύτα, με την προσβαλλόμενη απόφαση

κρίθηκε ότι για όλες τις λοιπές οφειλές πλην αυτής με ΑΤΒ/2016 που εξαιρείται ρητά από το πλαίσιο της συνυπευθυνότητας και δεδομένου ότι **από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει** πραγματική έλλειψη δόλου ή έλλειψη πραγματικής ενάσκησης καθηκόντων εκκαθαριστή, ο αιτών, ο οποίος νόμιμα διορίστηκε και αποδέχθηκε την ιδιότητά του αυτή μέχρι της παραιτήσεώς του, δεν δύναται να απαλλαγεί από την ως άνω αλληλέγγυα ευθύνη του για την πληρωμή των οφειλών της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» που αναφέρονται στην με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησή του και ως εκ τούτου δε νοείται άρση των σε βάρος του ληφθέντων μέτρων αναγκαστικής είσπραξης ως αλληλεγγύως και προσωπικώς ευθυνόμενου προς εξόφληση των ανωτέρω οφειλών, δεδομένου ότι ορθώς και νομίμως ελήφθησαν αυτά, ούτε παύση οιασδήποτε διαδικασίας αναγκαστικής είσπραξης σε βάρος του, υπό την ανωτέρω ιδιότητά του, για την αυτή ως άνω αιτία. Εξάλλου, την έλλειψη της όποιας υπαιτιότητας πρέπει να καταφέρει να αποδείξει ο ίδιος και όχι η φορολογική αρχή. Τέλος, προς ενίσχυση των ισχυρισμών της Δ.Ο.Υ. ότι ο προσφεύγων μπορούσε να παραιτηθεί, εάν δεν επιθυμούσε τη συνέχιση της εκκαθάρισης, έρχεται και από το γεγονός ότι ο έτερος συνεκκαθαριστής που είχε οριστεί αρχικά μαζί με τον προσφεύγοντα παραιτήθηκε στις 12-2-2015 (ανακοίνωση ΓΕΜΗ υπ' αριθμ. πρωτ./2015), μόλις δύο μήνες μετά τη λύση της εταιρείας και τη θέση αυτής σε εκκαθάριση. [...].»

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/29.9.2021 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο: «Κατόπιν της υπ' αριθμ. Ε.2173/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» και 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», οι οποίες εκδόθηκαν 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 εγκυκλίου και της ανωτέρω κοινής απόφασης.»

Επειδή, σε απάντηση του εν λόγω εγγράφου της Υπηρεσίας μας ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λαμίας απέστειλε το από 08.10.2021 (υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/11.10.2021) έγγραφό του, σύμφωνα με το οποίο: «...Σε συνέχεια του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021 εγγράφου σας προς την υπηρεσία μας, με θέμα «Αποστολή συμπληρωματικών αιτιολογημένων απόψεων», το οποίο έλαβε αριθμό εισερχ. πρωτοκόλλου στην υπηρεσία μας 201 ΕΜΠ/30-9-2021, θέτουμε υπόψιν σας τα κάτωθι: Όπως, μεταξύ άλλων, προβλέπεται στο αρ.50 παρ.1 περ. γ' του ν. 4174/2013 ο.ι. μετά την τροποποίησή του με την παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, τα πρόσωπα τα οποία αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου αυτού φέρουν το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητάς τους αναφορικά με τη μη καταβολή ή μη απόδοση στο Δημόσιο των κρίσιμων οφειλών που έχουν βεβαιωθεί σε βάρος του ν.π., ενώ με την ανωτέρω διάταξη παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών και τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. να ορίσουν ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. Αναφορικά με την ανωτέρω διάταξη, η υπ' αριθμ. Ε.2173/2020 Ερμηνευτική Εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ προέβλεπε επί λέξει:

«25. Πρόσωπα, για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παρ. 1 του αρ. 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης της 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». Ακολούθως, κατά την ανωτέρω δοθείσα νομοθετική εξουσιοδότηση, δημοσιεύτηκε (ΦΕΚ Β' 1487/13-4-2021) η υπ' αριθμ. Α.1082/2021 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», σύμφωνα με την οποία: «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 Α.Α.Δ.Ε., κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα». Η ανωτέρω, κατά νομοθετική εξουσιοδότηση εκδοθείσα, απόφαση σαφέστατα δεν αντέστρεψε το βάρος απόδειξης περί της (κρίσιμης για την απαλλαγή του αιτούντος ως συνυπεύθυνου) προϋπόθεσης της μη ύπαρξης υπαιτιότητας, αλλά ενδεικτικώς όρισε ελλείψεις υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση αλληλέγγυας ευθύνης. Επειδή, ο προσφεύγων εν ολίγοις, τόσο στη σχετική αίτησή του όσο και στην υπό κρίση προσφυγή του, προέβαλε τον ισχυρισμό ότι ουδέποτε άσκησε πραγματική εξουσία εκκαθάρισης, επικαλείται δε σχετικώς ότι ουδέποτε παραδόθηκαν σε αυτόν έγγραφα και στοιχεία της εταιρείας, πλην, όμως, όπως αρκούντως αιτιολογήθηκε στην εν προκειμένω προσβαλλομένη απόφαση, προέκυψε ότι ανεξαρτήτως από τα στοιχεία που ευρίσκονταν στη διάθεση του προσφεύγοντος, αυτός **σαφέστατα διενεργούσε πράξεις εκπροσώπησης και εκκαθάρισης** της εταιρείας. Εν κατακλείδι, **από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε** πραγματική έλλειψη δόλου ή έλλειψη πραγματικής ενάσκησης καθηκόντων εκκαθαριστή, αντιθέτως προέκυψε ότι ο αιτών νόμιμα διορίστηκε και αποδέχθηκε την ιδιότητά του αυτή μέχρι της παραιτήσεώς του, κατά το χρονικό αυτό διάστημα δε, άσκησε πράξεις εκπροσώπησης και εκκαθάρισης της εταιρείας. Επειδή, η εν λόγω αίτηση, υποβληθείσα σύμφωνα με το ρητό περιεχόμενό της κατά τις διατάξεις του αρ. 50 ν. 4174/2013, ως αυτές είχαν συμπληρωθεί με το αρ. 47 παρ. 19 και 20 ν. 4223/2013 και εν συνεχεία αντικαταστάθηκαν με το αρ. 34 παρ. 1 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 66 παρ. 29 του αυτού ως άνω ν. 4646/2019, κρίθηκε κατά τις οικείες αυτές διατάξεις, όπως αυτές ερμηνεύθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε.2173/30-10-2020 Ερμηνευτικής Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και με βάση τα στοιχεία τα οποία προέκυπταν από τα ηλεκτρονικά μέσα που διαθέτει η υπηρεσία μας, αλλά και από το φυσικό αρχείο αυτής. Συγκεκριμένα, αφού αξιολογήθηκε η ως άνω αίτηση από την υπηρεσία μας εντός των ορίων των δι' αυτής υποβληθέντων αιτημάτων και προβληθέντων

ισχυρισμών του ανωτέρω φορολογουμένου και, συγκεκριμένα, αφού διερευνήθηκαν πλήρως και ενδελεχώς τα κάτωθι ζητήματα, ήτοι: α) τυχόν συνδρομή στο πρόσωπο του αιτούντος οιασδήποτε εκ των αναφερομένων στο αρ. 50 ΚΦΔ ο.ι. κρίσιμων ιδιοτήτων προς θεμελίωση τυχόν αλληλέγγυας ευθύνης του για τις οφειλές της ανωτέρω Ο.Ε., οπότε και προέκυψε, ότι υπήρξε αυτός εκκαθαριστής καθ' όλο το χρονικό διάστημα από 23-12-2014 έως 24-12-2019, ασκών εν τοις πράγμασι πράξεις εκκαθάρισης της ως άνω εταιρείας, β) οι κρίσιμες ληξιπρόθεσμες πάσης φύσεως δημόσιες οφειλές του ανωτέρω ν.π., καταρχάς ως προς το είδος εκάστης αυτών, και εν συνεχεία ως προς τον κρίσιμο για εκάστη αυτών χρόνο για τη θεμελίωση τυχόν αλληλέγγυας ευθύνης του αιτούντος προς εξόφλησή της, σύμφωνα με τα οριζόμενα υπό του αρ. 50 παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, και η τυχόν συνδρομή στο πρόσωπο του αιτούντος κάποιας εκ των κατονομαζομένων ιδιοτήτων του αρ. 50 παρ. 1 κατά το χρόνο αυτό, γ) τυχόν ληφθέντα μέτρα είσπραξης των ως άνω οφειλών και τυχόν υπαγωγή αυτών σε εκάστοτε ισχύουσες ρυθμίσεις διευκόλυνσης δια τμηματικής καταβολής προς διερεύνηση τυχόν εφαρμογής του αρ. 50 παρ. 1 περ. β' εδ. γ' ΚΦΔ και δ) δυνατότητα ανατροπής του, κατ' αρ. 50 παρ. 1 περ. γ' εδ. β' ΚΦΔ, τιθέμενου μαχητού τεκμηρίου περί ύπαρξης υπαιτιότητας στο πρόσωπο του αιτούντος για τη μη καταβολή ή τη μη απόδοση των ανωτέρω οφειλών, με βάση τους σχετικώς προβληθέντες ισχυρισμούς του ή οιοδήποτε άλλο διαθέσιμο στην υπηρεσία μας στοιχείο, εκδόθηκε η δια της κρινόμενης προσφυγής υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η οποία, κατά την άποψη της υπηρεσίας, τυγχάνει αρκούτως αιτιολογημένη, και δυνάμει της οποίας έγινε δεκτή εν μέρει μόνον η ανωτέρω αίτηση, κατά τα ειδικώς σε αυτήν αναφερόμενα. Επειδή, ακολούθως, προς ακύρωση της ως άνω απόφασης υπεβλήθη από πλευράς του προσφεύγοντος η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του, προς αντίκρουση δε των δι' αυτής προβαλλομένων ισχυρισμών του ήδη έχει κατατεθεί η υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έκθεση απόψεων της υπηρεσίας μας. Επειδή, **ουδέν στοιχείο προσκόμισε** ο προσφεύγων στην υπηρεσία μας, δυνάμενο να εξετασθεί και να αξιολογηθεί ως ικανό να άρει την, κατά τα ανωτέρω, τεκμαιρόμενη υπαιτιότητά του, συνωδά και με την προαναφερθείσα η υπ' αριθμ. Α.1082/2021 Κοινή Απόφαση, και, ως εκ τούτου, δε συντρέχει ενδεχόμενο ανατροπής του, κατά τα ανωτέρω, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδ. περ. γ' παρ. 1 αρ. 50 ΚΦΔ, μαχητού τεκμηρίου. Επειδή, σε κάθε περίπτωση και όπως ήδη εκτέθηκε τόσο στη δια της προκείμενης προσφυγής προσβαλλομένη απόφαση, όσο και στην επ' αυτής ήδη ενώπιόν σας κατατεθείσα έκθεση απόψεων μας, ο προσφεύγων **δεν προσκόμισε** στην υπηρεσία μας κανένα στοιχείο ικανό να στοιχειοθετήσει συνδρομή της περίπτωσης της παρ. 9 αρ. 2 της υπ' αριθμ. Α.1082/2021 Κοινής Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ούτε υφίσταται διαθέσιμο στην υπηρεσία μας οιοδήποτε αντίστοιχο στοιχείο, αντιθέτως, ως ήδη ανωτέρω εκτέθηκε, από το σύνολο του σχηματισθέντος φακέλου της υποθέσεως η υπηρεσία μας κατέληξε στην αντίθετη κρίση, ήτοι ότι ο αιτών, από ορισμού του ως εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας μέχρι παραιτήσεώς του, είχε πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων της εταιρείας, ασκώντας πράξεις εκπροσώπησης και εκκαθάρισης. Επειδή, κατά τα λοιπά, η υπηρεσία μας, κατά το λόγο αρμοδιότητάς της, και δεδομένης της οριοθετημένης, κατ' έκταση, δικαιοδοσίας του ελέγχου της διοίκησης εντός των ορίων των εκάστοτε υπό του φορολογουμένου υποβληθέντων αιτημάτων και ισχυρισμών, αλλά και δεδομένης της υπό του αρ. 50 παρ. 1 περ. γ' ΚΦΔ οριζόμενης κατανομής του βάρους αποδείξεως περί της κρίσιμης (μη) συνδρομής υπαιτιότητας, δεν δύναται να διαμορφώσει κρίση περί του αν δύναται να στοιχειοθετηθούν οι υπό των ενδεικτικώς αναφερομένων στην

ανωτέρω Κοινή Απόφαση λοιπών περιπτώσεων, ελλείπει προβολής σχετικών ισχυρισμών και στοιχείων εν γένει από πλευράς του προσφεύγοντος. Επειδή, κατά τα λοιπά, παραπέμπουμε και επικαλούμαστε το περιεχόμενο της ήδη ενώπιόν σας κατατεθείσας έκθεσης απόψεων της υπηρεσίας μας [...].»

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις από 08.10.2021 (υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/11.10.2021) συμπληρωματικές απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 12.3.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, **ΑΦΜ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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