



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3145

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

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

4. Την από 10.3.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Καρπενησίου, κατοίκου

....., οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ./2021 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 αναφερόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

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 10.3.2021 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 απόφασή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λαμίας αποδέχθηκε εν μέρει την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος, αποφαινόμενος ότι οι μοναδικές ληξιπρόθεσμες δημόσιες οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) που εξακολουθούν να τον βαρύνουν ως προσωπικώς και αλληλεγγύως συνευθυνόμενο με την εν λόγω εταιρεία κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013 είναι οι παρακάτω:

- 1) Η υπ' αριθμ. τριπλοτύπου βεβαίωσης (ΑΤΒ)/2008 (ΑΧΚ...../γρ...../2008), υπό είδος φόρου «ΦΠΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ», ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 5.242,42 €.
- 2) Η υπ' ΑΤΒ/2008 (ΑΧΚ...../γρ...../2008), υπό είδος φόρου «ΦΠΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ», ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 1.937,59 €.
- 3) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΦΠΑ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤ/ΣΗΣ» (διαχ. περίοδος 01.07.2007-30.06.2008), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 71.996,78 €.
- 4) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΦΠΑ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤ/ΣΗΣ» (διαχ. περίοδος 01.07.2008-30.06.2009), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 46.580,09 €.
- 5) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΦΠΑ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤ/ΣΗΣ» (διαχ. περίοδος 01.07.2009-30.06.2010), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 26.348,21 €.
- 6) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡΑΤ.)» (διαχ. περίοδος έτους 2006), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 26.003,49 €, μόνον όμως για τον οφειλόμενο φόρο τον αναλογούντα στο δίμηνο Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου 2006, ήτοι κατά ποσό βεβαιωθέντος κεφαλαίου 7.556,23 €.
- 7) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡΑΤ.)» (διαχ. περίοδος έτους 2007), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 14.094,17 €.

- 8) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡΑΤ.)» (διαχ. περίοδος έτους 2008), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 18.146,74 €.
- 9) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡΑΤ.)» (διαχ. περίοδος έτους 2009), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 19.842,81 €.
- 10) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡΑΤ.)» (διαχ. περίοδος έτους 2010), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 14.113,81 €.
- 11) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡΑΤ.)» (διαχ. περίοδος έτους 2011), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 18.173,91 €.
- 12) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡΑΤ.)» (διαχ. περίοδος έτους 2008), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 405,90 €.
- 13) Η υπ' ΑΤΒ/2015 (ΑΧΚ...../γρ...../2015), υπό είδος φόρου «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡΑΤ.)» (διαχ. περίοδος έτους 2009), ποσού, κατά βεβαιωθέν κεφάλαιο, 176,00 €.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/30.6.2021 έγγραφο. Επ' αυτού η Δ.Ο.Υ. Λαμίας μας απέστειλε με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2021/19.7.2021 έγγραφο την από 16.7.2021 έκθεση συμπληρωματικών απόψεων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω υπ' αριθμ./2021 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τη διαγραφή των ως άνω υπ' αριθμ. (3)-(10) και (12)-(13) οφειλών του, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι οι εν λόγω οφειλές αφορούν στις διαχειριστικές περιόδους 2007-2009, οι δε ταμειακές βεβαιώσεις εκδόθηκαν κατόπιν της από 11.9.2015 έκθεσης ελέγχου και συνεπώς έχει επέλθει η (5ετής) παραγραφή για τις οφειλές αυτές.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τις ως άνω υπ' αριθμ. (1)-(2) και (11) οφειλές του. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, την προσωπική και αλληλέγγυα με την ως άνω εταιρεία με ΑΦΜ (συν)ευθύνη του για τις οφειλές αυτές.

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 επεικέστερη 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, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας 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. Λαμίας απέστειλε με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2021/19.7.2021 έγγραφό του την από 16.7.2021 έκθεση συμπληρωματικών απόψεών του, σύμφωνα με την οποία: «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. στην υπηρεσία μας ΕΜΠ/2-7-2021, θέτουμε υπόψιν σας τα κάτωθι: Όπως, μεταξύ άλλων, προβλέπεται στο αρ. 50 παρ. 1 περ. γ του ν. 4174/2013 ό.ι. μετά την τροποποίηση του με την παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 (Α' 2), τα πρόσωπα τα οποία αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου αυτού φέρουν το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας 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 προέβλεψε 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, στην κρίσιμη αίτησή του περί της απαλλαγής του ως συνυπεύθυνου -υπ' αριθμ. πρωτ./2020, διαβιβασθείσα αρμοδίως στην υπηρεσία μας (μέσω τηλεομοιοτυπίας) υπ' αριθμ. πρωτ./2020 και (δι' αλληλογραφίας) υπ' αριθμ. πρωτ./2020-, αναφορικά με το ζήτημα της (μη) συνδρομής υπαιτιότητας στο πρόσωπό του, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αρκέστηκε απλώς να επικαλεστεί ότι «δεν συνέτρεχε στο πρόσωπό του, οποιαδήποτε υπαιτιότητα για την καταβολή των ως άνω βεβαιωθέντων ποσών ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος, διότι παρότι εξάντλησε όλες τις δυνατότητες για τη συγκέντρωση του απαιτούμενου, για την εξόφληση των οφειλών, ποσού, η οφειλέτιδα εταιρεία «.....» δεν διέθετε οποιοδήποτε ποσό, για την ολική ή μερική εξόφληση των υποχρεώσεών της», προς απόδειξη δε του ισχυρισμού του αυτού ουδέν σχετικό στοιχείο προσκόμισε και, συνεπώς, ουδόλως απέδειξε αυτόν. 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, σε συνδυασμό με τα δημοσιευμένα στοιχεία της προαναφερθείσας ανωνύμου εταιρείας υπό την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ:)(εφεξής και χάριν συντομίας αναφερομένης ως Χ.Κ.Κ.). 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 ό.ι. κρίσιμων ιδιοτήτων προς θεμελίωση τυχόν αλληλέγγυας ευθύνης του για τις οφειλές της ανωτέρω α.ε., οπότε και προέκυψε ότι υπήρξε αυτός Διευθύνων Σύμβουλος του ΧΚΚ καθ' όλο το χρονικό διάστημα από 9-1-2007 έως 15-3-2012 (και όχι μέχρι 31-12-2011, ως ισχυριζόταν αυτός στην υπό κρίση αίτησή του), έχων εκτελεστικά καθήκοντα και ασκών εν τοις πράγμασι τη διοίκηση, διαχείριση και εκπροσώπηση του ως άνω νομικού προσώπου, β) οι κρίσιμες ληξιπρόθεσμες πάσης φύσεως δημόσιες οφειλές (φορολογικές ή μη) του ΧΚΚ (και όχι μόνο οι αναφερόμενες στην υπό κρίση αίτηση), 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 κάποιες 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 διά 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 διά της κρινόμενης προσφυγής υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η οποία, κατά την άποψη της υπηρεσίας, τυγχάνει αρκούντως αιτιολογημένη, και δυνάμει της οποίας έγινε δεκτή εν μέρει μόνον η ανωτέρω αίτηση, κατά τα ειδικώς σε αυτήν αναφερόμενα. Επειδή, ακολούθως, διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, και ως ήδη εκτέθηκε στην ήδη ενώπιον της υπηρεσίας σας κατατεθείσα έκθεση απόψεων, ο προσφεύγων απλώς επικαλέστηκε ότι οι υπ' αριθμ. 3-10, 12 και 13 αναφερόμενες οφειλές, πρέπει να διαγραφούν, ως δήθεν εκπροθέσμως και αντισυνταγματικώς καταλογισθείσες, υπό την έννοια ότι, ως επί λέξει αναφέρει, αφορούν διαχειριστικές περιόδους των ετών 2007 έως 2009, οι δε αντίστοιχες ταμειακές βεβαιώσεις εκδόθηκαν κατόπιν της από 11.9.2015 έκθεσης ελέγχου, συνεπώς, κατά τους ισχυρισμούς του, είχε ήδη παρέλθει ο χρόνος της πενταετούς παραγραφής, και, σε κάθε περίπτωση, το αρμόδιο όργανο που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση, όφειλε δήθεν, κατά τον επανέλεγχο των οφειλών αυτών να διαπιστώσει την αντισυνταγματικότητα του εν λόγω καταλογισμού και να διαγράψει τις εν λόγω οφειλές. Προς αντίκρουση των ισχυρισμών του αυτών, ήδη έχει κατατεθεί η υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έκθεση απόψεων της υπηρεσίας μας. Επειδή, εν ολίγοις, διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, δεν επικαλέστηκε ο προσφεύγων απολύτως καμία πλημμέλεια της, δι' αυτής προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής, ήτοι της υπ' αριθμ./2021 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, ούτε, βεβαίως, πολύ περισσότερο έθεσε ζήτημα ούτε προέβαλε οιοδήποτε ισχυρισμό περί δήθεν μη συνδρομής στο πρόσωπό του της κρίσιμης, κατά την παρ. 1 περ. 3 αρ. 50 ν.4174/2013, υπαιτιότητας, προκειμένου να 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, κατά ταύτα, προκύπτει ότι διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ουδείς ισχυρισμός υπεβλήθη από πλευράς του προσφεύγοντος αναφορικά με το κρίσιμο ζήτημα της μη συνδρομής υπαιτιότητας στο πρόσωπό του ως προς τις κρίσιμες οφειλές και, συνεπώς, ουδέν στοιχείο προσκόμισε ο προσφεύγων στην υπηρεσία μας, δυνάμενο να εξεταστεί και να αξιολογηθεί ως ικανό να άρει την, κατά τα ανωτέρω, τεκμαιρόμενη υπαιτιότητά του, σύμφωνα και με την προαναφερθείσα η υπ' αριθμ. Α.1082/2021 Κοινή Απόφαση. Επειδή, κατά τα ανωτέρω, η υπηρεσία, 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 υπ' των ενδεικτικώς αναφερομένων στην ανωτέρω Κοινή Απόφαση περιπτώσεων, ελλείψει προβολής σχετικών ισχυρισμών και στοιχείων εν γένει από πλευράς του προσφεύγοντος. Επειδή, σε κάθε περίπτωση και όπως προέκυψε κατόπιν έρευνας στο φυσικό αρχείο της υπηρεσίας, και σε συνδυασμό με τα δημοσιευμένα στοιχεία της προαναφερθείσας ανωνύμου εταιρείας υπό την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ:), ο αιτών διατέλεσε Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας αυτής καθ' όλο το χρονικό διάστημα από 9-1-2007 έως

15-3-2012, έχων πραγματική και ουσιαστική ανάμειξη στη διοίκηση και διαχείριση των υποθέσεών της, όπως τούτο, άλλωστε, συνομολογείται, άλλως ουδόλως αντικρούσθηκε από αυτόν από υποβολής της εν θέματι αιτήσεώς του μέχρι σήμερα, αλλά και ασφαλώς δύναται να συναχθεί από την από πλευράς του προσφεύγοντος θέση υπογραφής επί της εταιρικής σφραγίδας επί των κατ' επίκληση προσκομιζομένων, ως σχετικών εγγράφων, φορολογικών δηλώσεων οικ. ετών 2005-2012 της ως άνω εταιρείας και των μεθ' αυτών συνυποβαλλόμενων, ως και επί των δημοσιευθέντων Γενικών Ισολογισμών της εταιρείας, εταιρικών χρήσεων της 30ης-6-2007, 30ης-6-2008 και 30ης-6-2009. Επειδή, κατά τα λοιπά, παραπέμπουμε και επικαλούμαστε το περιεχόμενο της ήδη ενώπιόν σας κατατεθείσας υπ' αριθμ. πρωτ./2021 Έκθεσης Απόψεων της υπηρεσίας μας, αιτούμεθα δε όπως απορριφθεί η προκείμενη ενδικοφανής προσφυγή του ως άνω φορολογουμένου, καθ' όλον αυτής το περιεχόμενο και τα δι' αυτής υποβαλλόμενα αιτήματά του.»

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις από 16.7.2021 συμπληρωματικές απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 10.3.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2021 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

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.