



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3135

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

ε. Της παρ. 1 της υπ' αριθμ. Α.1241/29.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

στ. 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 26.6.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, κατοίκου οδός αριθμός, κατά α) της σιωπηρής άρνησης του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησή του περί παύσης της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013, και β) του υπ' αριθμ. πρωτ./2020 εγγράφου του ιδίου Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος περί παύσης της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, και β) το υπ' αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο του ιδίου Προϊσταμένου, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

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

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/1.10.2020 υπόμνημα του προσφεύγοντος επί της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής του.

8. Το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 συμπληρωματικό έγγραφο του ιδίου Προϊσταμένου.

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

Επί της από 26.6.2020 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησή του ο προσφεύγων ζήτησε την παύση της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013 για τη μη πληρωμή των φόρων της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, πλην όμως η αίτησή του αυτή δεν είχε γίνει αποδεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών ούτε μέχρι τις 29.4.2020, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 50ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω αίτησης, ούτε μέχρι τις 09.06.2020, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω αίτησης.

Εξάλλου, με το υπ' αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφό του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών ενημέρωσε τον προσφεύγοντα ότι η υπ' αριθμ./2017 ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας απεστάλη σ' αυτόν με την ιδιότητά του ως κληρονόμου του πατέρα του, του, ΑΦΜ, και ότι οι περιλαμβανόμενες στον πίνακα της εν λόγω ειδοποίησης οφειλές αφορούν σε χρέη της ως άνω εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τις οποίες ο κληρονομούμενος ευθυνόταν αλληλεγγύως και εις ολόκληρον ως διαχειριστής της.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά:

α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης ως αρνητικής (λόγω απράκτου παρόδου 50ημέρου, άλλως 90ημέρου) απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επί της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησής του προς παύση της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013 για τη μη πληρωμή των φόρων της εταιρείας με την επωνυμία

«.....», ΑΦΜ, καθώς και του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2020 εγγράφου του ιδίου Προϊσταμένου

β) την αποδοχή της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησής του και

γ) την παύση της ευθύνης του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατ' άρθρο 50 ν.4174/2013 για τη μη πληρωμή των φόρων της προαναφερθείσας εταιρείας, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι στο πρόσωπό του δε συντρέχει κανενός είδους υπαιτιότητα για τη μη καταβολή-απόδοση των υπό κρίση οφειλών της εταιρείας αυτής.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

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

Ως προς το λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1710 του Αστικού Κώδικα: «*Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1846 του Αστικού Κώδικα: «*Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1885 του Αστικού Κώδικα: «*Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός.*»

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 δύναται 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, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/30.6.2021 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. Α' Αθηνών απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφό του, σύμφωνα με το οποίο: «...Β. ΙΣΤΟΡΙΚΟ. Στο υπο-σύστημα Μητρώου του TAXIS της Δ.Ο.Υ. Ν.Ιωνίας καταχωρήθηκε η με αριθμό/2003 δήλωση, με την οποία δηλώθηκε ότι απεβίωσε στην ο με ΑΦΜ και ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι δηλώθηκαν οι α) (ΑΦΜ) και β) (ΑΦΜ). Με το υπ' αριθ./2018 κληρονομητήριο του Ειρηνοδικείου, που σας αποστείλαμε με τα συνημμένα, το υπ' αριθμ./2018 πιστοποιητικό του ανωτέρω δικαστηρίου περί μη κήρυξης ανισχύρου, ανάκλησης, τροποποίησης ή αφαίρεσης του ως άνω υπ' αριθμ./2018 κληρονομητηρίου και τα υπ' αριθμ./2008 Πρακτικά Συνεδρίασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου περί δημοσίευσης της με ημερομηνία 10-2-2002 ιδιόγραφης διαθήκης, προκύπτει ότι ο εγκαθίσταται κληρονόμος εκ διαθήκης του και η κληροδόχος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος. Η υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθμ./2017 ειδοποίηση καταβολής υπερημερίας και κοινοποίησε αυτή στον προσφεύγοντα με την ιδιότητα του κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός του [...]. ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ. [...]. Επειδή ο αποβιώσας ήταν διαχειριστής της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από το

καταστατικό σύστασης της εν λόγω εταιρίας και τις τροποποιήσεις αυτού, από της ενάρξεως αυτής έως και τη λύση της το 1997, και σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις ευθυνόταν αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με την εταιρία για τις οφειλές της. Επειδή ο Α.Κ. ορίζει στο άρθρο 1710 ότι: «Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη ή όταν η διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά». Στο άρθρο 1846 ότι: «Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198». Άρθρο 1885: Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός». Επειδή η ευθύνη του προσφεύγοντος για την καταβολή των χρεών του νομικού προσώπου **πηγάζει από την ιδιότητά του ως κληρονόμου** του πατέρα του και **όχι από την ιδιότητά του ως διαχειριστή** ή μέλους της εταιρίας. Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 αφορούν 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 και δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής για πρόσωπα, στα οποία η ευθύνη για την καταβολή των χρεών του νομικού προσώπου απορρέει εκ της ιδιότητας του κληρονόμου των προσώπων αυτών. [...]. Επειδή η επικαλούμενη/2014 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, με την οποία ο προσφεύγων κρίθηκε αθώος του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο για χρέη της εταιρίας «.....» με την αιτιολογία ότι κατά ένα μέρος το αδίκημα έχει υποπέσει σε παραγραφή και κατά το υπόλοιπο μέρος δεν ήταν διαχειριστής της εν λόγω εταιρίας, δεν απαλλάσσει τον προσφεύγοντα από την ευθύνη του, γιατί η ευθύνη του προσφεύγοντος **ερείδεται στις διατάξεις των άρθρων 1710, 1846, 1885 του Α.Κ. λόγω της ιδιότητάς του ως κληρονόμου** του πατέρα του και **όχι σε αλληλέγγυα ευθύνη του ως εμπλεκόμενου στη διοίκηση** της ως άνω οφειλέτριας εταιρίας. [...]. Επειδή ο προσφεύγων ευθύνεται για τα χρέη της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ ως κληρονόμος του πατέρα του, ο οποίος είχε την ιδιότητα του διαχειριστή της εταιρίας τις περιόδους που ανάγονται οι οφειλές (την οποία δεν αμφισβητεί ο προσφεύγων) και στην περίπτωση του **δεν έχουν εφαρμογή** οι διατάξεις του νόμου 4646/21019, με τις οποίες καθορίζονται κατηγορίες προσώπων που υπέχουν αλληλέγγυα ευθύνη με τους άμεσα βαρυνόμενους και ρυθμίζονται οι ειδικότερες προς τούτου προϋποθέσεις. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 συμπληρωματικό έγγραφό του, σύμφωνα με το οποίο: «Σας στέλνουμε την με αρ./2021 πράξη Τριμελούς Επιτροπής του ΕΝΓΔΕ-ΤΜΗΜΑ Β', σύμφωνα με την οποία **δεν ασκήθηκε** έφεση από το Ελληνικό Δημόσιο κατά της/2021 αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου, και την/2021.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη της Τριμελούς Επιτροπής του ΕΝΓΔΕ-Τμήμα Β': «...Με την απόφαση αυτή [με αριθμό/2021 του Διοικητικού Πρωτοδικείου] κατά μερική αποδοχή της ανακοπής του

ακυρώνεται η με αριθμό/...../2017 ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών όσον αφορά τις υπ' αριθμ./2015, και/2015 και/2016 ταμειακές βεβαιώσεις, που αντιστοιχούν σε οφειλές του κληρονομούμενου από τη φορολογία της «.....», στις οποίες ο ανακόππων υπεισήλθε ως καθολικός διάδοχος. Συγκεκριμένα, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δέχεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να βεβαιώσει εν ευρεία εννοία σε βάρος της εταιρείας τις υποκείμενες οφειλές έχει παραγραφεί, ενώ και οι διατάξεις νόμων, με τις οποίες παρατάθηκε η παραγραφή του δικαιώματος αυτού, είναι ανίσχυρες ως αντισυνταγματικές και δη: α) όσον αφορά τη βεβαίωση φόρου εισοδήματος σε βάρος της εταιρείας (ιδ. τις υπ' αριθ./2015 και/2016 ταμειακές βεβαιώσεις), η οποία έλαβε χώρα για τη χρήση 1992 με την υπ' αριθ./2005 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών και για τη χρήση 1993 με την υπ' αριθ./2005 πράξη, το δικαίωμα είχε παραγραφεί εντός πενταετίας (στις 31.12.1998 και 31.12.1999, αντίστοιχα), μη εφαρμοζομένης της παράτασης που δόθηκε με το άρθρο 35 παρ. 1 του ν. 2648/1998 ως αντισυνταγματικής, β) όσον αφορά τη βεβαίωση Φ.Π.Α. (ιδ. τις υπ' αριθ. και/2015 ταμειακές βεβαιώσεις), η οποία έλαβε χώρα με την/2005 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992 και με την/2005 πράξη για τη χρήση 1993, το δικαίωμα είχε παραγραφεί εντός δεκαετίας (στις 31.12.2003 και 31.12.2004, αντίστοιχα), μη εφαρμοζομένης της παράτασης που δόθηκε με τα άρθρα 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 και 22 παρ. 3 του ν. 3212/2003 ως αντισυνταγματικής (ΣτΕ 1607, 692/2020, 2210-2211/2019, πρβλ. ΟΛΣτΕ 1738/2017). Ανεξαρτήτως του ότι και η βεβαίωση φόρου εισοδήματος σε βάρος της παραπάνω εταιρείας έγινε από τη φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή του άρθρου 68 παρ. 4β σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 2 του ν.δ. 3323/1955 και άρα το σχετικό δικαίωμα παραγραφόταν εντός δεκαετίας (άρα τέλος Δεκεμβρίου των ετών 2003 και 2004), οι διατάξεις των άρθρων 19 παρ. 18 και 19 ν. 3091/2002 και 22 παρ. 3 του ν.3212/2003, δυνάμει των οποίων παρατάθηκε για μία διετία, μέχρι 31.12.2005, η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να κοινοποιήσει πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., έχει κριθεί ότι είναι ανίσχυρες ως αντισυνταγματικές και άρα το πρωτοβάθμιο δικαστήριο προβαίνει σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, εκτιμώντας σωστά τις αποδείξεις και διαλαμβάνοντας πλήρεις και σαφείς αιτιολογίες, ώστε δεν συντρέχει λόγος για την άσκηση έφεσης κατά της απόφασής του. [...].»

Επειδή, δεδομένου ότι η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για τις λοιπές φορολογικές οφειλές (από φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και πρόστιμα ΦΠΑ) της ως άνω εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, δε θεμελιώνεται στις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, αλλά στις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 1710, 1846 και 1885 του Αστικού Κώδικα, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, όπως άλλωστε και η υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος, είναι άνευ αντικειμένου.

Επειδή, κατόπιν των εκτεθέντων στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας το ως άνω προσβαλλόμενο υπ' αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, με το οποίο ο τελευταίος απάντησε στην υπ' αριθμ. πρωτ.

...../2020 αίτηση του προσφεύγοντος, **δεν έχει εκτελεστό, αλλά απλώς** εν μέρει **ενημερωτικό** και εν μέρει **επιβεβαιωτικό χαρακτήρα**, δεδομένου ότι με αυτό α) **ενημερώθηκε απλώς** ο προσφεύγων ότι οι περιλαμβανόμενες στον πίνακα της αποσταλείσας σ' αυτόν υπ' αριθμ./2017 ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας ειδοποίησης οφειλές αφορούν σε χρέη της ως άνω εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τις οποίες ο αποβιώσας πατέρας του του, ΑΦΜ, ευθυνόταν αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με αυτήν ως διαχειριστής της, και β) του **επιβεβαιώθηκε** ότι εν προκειμένω η δική του (του προσφεύγοντος) αλληλέγγυα ευθύνη του προβλέπεται από τις διατάξεις του Κληρονομικού Δικαίου του Αστικού Κώδικα. Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει, κατά το μέρος της εκείνο, με το οποίο στρέφεται κατά του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2020 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση του ειδικού πρόσθετου αιτήματος του προσφεύγοντος να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 26.6.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, ως απαράδεκτης.

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.