



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3134

**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 11.6.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, κατοίκου οδός αριθμός, κατά α) της υπ' αριθμ. πρωτ.

...../2020 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, β) της υπ' αριθμ./2019 ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας του ιδίου Προϊσταμένου και γ) των ταμειακών βεβαιώσεων που η εν λόγω ατομική ειδοποίηση περιλαμβάνει, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 α) υπ' αριθμ. πρωτ./2020 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής και β) υπ' αριθμ./2019 ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

* * * * *

Επί της από 11.6.2020 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 απάντησή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος, αποφαινόμενος ότι ο προσφεύγων θεωρείται προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνος α) με την υπό εκκαθάριση εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές της από αα) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, που βεβαιώθηκε κατόπιν υποβολής δήλωσης (ΑΤΒ/2015), και αβ) παρακρατούμενο φόρο από αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα έτους 2017, που βεβαιώθηκε κατόπιν δήλωσης (ΑΤΒ/2017), δεδομένου ότι είχε αναλάβει την εκκαθάριση της εταιρείας κατά το χρονικό διάστημα από 02.05.2011 και εντεύθεν, και β) με την υπό εκκαθάριση εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές της από βα) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, που βεβαιώθηκε κατόπιν υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ΑΤΒ/2013), ββ) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2003-31.12.2003, που βεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου (...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ποσού 18.093,97 €, ΑΤΒ/2018), βγ) πρόστιμο ΚΒΣ έτους 2003, που βεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου (...../2018 πράξη επιβολής προστίμου ποσού 33.626,40 €, ΑΤΒ/2018), και βδ) πρόστιμο ΚΒΣ ετών 2017 και 2018, που βεβαιώθηκαν κατόπιν ελέγχου (ΑΤΒ/2018), δεδομένου ότι ήταν διαχειριστής της εταιρείας από 10.4.2001 και εκκαθαριστής της από 22.3.2005 και εντεύθεν.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση α) της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2020 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, β) της ως άνω υπ' αριθμ./2019 ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας του ιδίου Προϊσταμένου και γ) των ταμειακών βεβαιώσεων που η εν λόγω ατομική ειδοποίηση περιλαμβάνει, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο, σ' ό,τι μεν αφορά στην υπό εκκαθάριση εταιρεία με την

επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ότι ο ίδιος δεν έχει προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για όλες ανεξαιρέτως τις καταλογιζόμενες εις βάρος της ως άνω ΕΠΕ οφειλές, δεδομένου ότι όλες κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, άλλως ανάγονται, αφενός σε χρονικές περιόδους (άπασες αφορώσες σε φορολογικά έτη 2003 και εντεύθεν), κατά τις οποίες δεν ήταν - υπό οιαδήποτε ουσιαστική έννοια- διαχειριστής της ΕΠΕ (τη διαχείριση ασκούσαν νομίμως αποκλειστικά οι δύο άλλοι εταίροι - συνδιαχειριστές κατά το καταστατικό) ούτε εξ αντικειμένου εκκαθαριστής της, αφετέρου δε και ιδίως οι οφειλές αυτές δεν καταβλήθηκαν-αποδόθηκαν ανεξαρτήτως και ελλείψει της παραμικρής σχετιζόμενης με το πρόσωπό του υπαιτιότητας, προσκομίζει δε αποδεικτικώς σχετικά έγγραφα, σ' ό,τι δε αφορά στην υπό εκκαθάριση εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ότι ελλείπει η προϋπόθεση της υπαιτιότητάς του ως προς τη μη καταβολή-απόδοση των υπό κρίση χρεών της, δεδομένου ότι, της εκκαθάρισεως μη ολοκληρωθείσης μέχρι σήμερα, κατά τους κρίσιμους χρόνους της καταβολής-απόδοσης των οφειλών αυτών δεν υπήρχε ενεργητικό στο ταμείου της εταιρείας, ώστε να καταστεί δυνατή η εκταμίευση χρημάτων ούτε διαθέσιμο προϊόν εξ εκποιήσεως περιουσιακού στοιχείου της ούτε άλλος πόρος που θα μπορούσε να καλύψει την υποχρέωση αυτή.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν **μετά** την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019): «1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, **διαχειριστές**, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και **εκκαθαριστές** των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που **ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου** ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις: α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η

αλληλέγγυα ευθύνη 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 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 **μάλлон 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 όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 31 της υπ' αριθμ. Ε.2173/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Οι **εκκαθαριστές** και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται **μόνο** για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που **κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, **καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους**, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου, και **όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων.**»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 17.6.2020 εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΒΑΣΙΜΟ. Ακόμη και στην περίπτωση που η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή θέλει κριθεί παραδεκτή αναφέρουμε τα εξής: ΙΣΤΟΡΙΚΟ. Με το με αριθμό/2001 καταστατικό (συμβόλαιο του συμβολαιογράφου) έγινε έναρξη εργασιών της εταιρίας με την επωνυμία ΑΦΜ, της οποίας το κεφάλαιο ορίστηκε στα 29.340,00 ευρώ (978 μερίδια), εκ των οποίων ο προσφεύγων κατείχε το 1/3, ήτοι 326 εταιρικά μερίδια, καταβάλλοντας το ποσό των 9.780,00 ευρώ. Στην εταιρία συμμετείχαν επίσης οι (εταιρικά μερίδια 326) και η (εταιρικά μερίδια 326). Σύμφωνα με το άρθρο 12 του καταστατικού η διαχείριση της εταιρίας ανατέθηκε σε όλους τους εταίρους που από κοινού όλοι μαζί ή τουλάχιστον δύο από αυτούς αδιακρίτως μπορούσαν χωρίς την συγκατάθεση του άλλου να διαχειρίζονται και να εκπροσωπούν αυτήν. Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας, με την με αριθμό/2013 δήλωση ο προσφεύγων δηλώθηκε συνεκκαθαριστής της ανωτέρω εταιρίας από τις 22-3-2005. Τέλος με την με αριθμό/2012 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (σχετικό 14), αντίγραφο της οποίας προσκομίστηκε το πρώτον στην υπηρεσία μας με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, απαγγέλθηκε η λύση της συγκεκριμένης εταιρίας. Ο προσφεύγων ορίστηκε επίσης εκκαθαριστής της εταιρίας ΑΦΜ με την με αριθμό/2011 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Στα πλαίσια της λήψης μέτρων αναγκαστικής είσπραξης λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών στο δημόσιο των δύο ως άνω εταιριών εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας μας η με αριθμό/...../2019 ατομική ειδοποίηση καταβολής υπερημερίας, αντίγραφο της οποίας συμπεριλαμβάνεται στον φάκελο της παρούσας ενδικοφανούς (σχετικό 1), η οποία διαβιβάστηκε με συστημένη επιστολή στην δηλωθείσα δ/ση κατοικίας του προσφεύγοντα, ως αλληλεγγύως συνυπόχρεος, κατά της οποίας ο τελευταίος άσκησε την με αριθμό/2019 ανακοπή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο, η οποία μέχρι την σύνταξη του παρόντος δεν έχει συζητηθεί. Με την με αριθμό/2020 αίτηση του προσφεύγοντα στην υπηρεσία μας, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του

N.4646/2019, αιτήθηκε όπως παύσει η αλληλέγγυα ευθύνη του κατά το μέρος που αφορά ληξιπρόθεσμες οφειλές των υπό εκκαθάριση εταιριών «.....» (ΑΦΜ) και «.....» (ΑΦΜ), καθώς δεν πληρούνται στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις αλληλέγγυας ευθύνης μετά την τροποποίηση του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 με το άρθρο 34 του Ν. 4646/2019. Ο προϊστάμενος της υπηρεσίας μας με την με αριθμό/2020 απάντηση τον ενημέρωσε ότι 1) σχετικά με την εταιρία «.....» (ΑΦΜ) πληρούνται στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 το Ν. 4174/2013 περί αλληλέγγυας ευθύνης για τις εξής ληξιπρόθεσμες οφειλές της ανωτέρω εταιρίας: α) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2013 που βεβαιώθηκε κατόπιν υποβολής δήλωσης (ΑΤΒ/2015), β) παρακρατούμενο φόρο από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας έτους 2017 που βεβαιώθηκε κατόπιν δήλωσης (ΑΤΒ/2017). 2) Σχετικά με την υπό εκκαθάριση εταιρία «.....» με ΑΦΜ πληρούνται στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013 περί αλληλέγγυας ευθύνης για όλες τις ληξιπρόθεσμες οφειλές της ανωτέρω εταιρίας και συγκεκριμένα: 1) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2011 που βεβαιώθηκε κατόπιν υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ΑΤΒ/2013), 2) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003 που βεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου (...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ποσού 18.093,97 ευρώ) (ΑΤΒ/2018), 3) πρόστιμο ΚΒΣ έτους 2003 που βεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου (...../2018 πράξη επιβολής προστίμου ποσού 33.626,40 ευρώ) (ΑΤΒ/2018), 4) πρόστιμο ΚΒΣ ετών 2017, 2018 που βεβαιώθηκαν κατόπιν ελέγχου (ΑΤΒ/2018). ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ. Ως αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή. ΑΠΟΦΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ. Σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 4646/2019: [...]. Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019: [...]. Προϋπόθεση για την απόκτηση της ιδιότητας του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρίας είναι η αποδοχή του διορισμού από το εν λόγω πρόσωπο (ΑΠ (Ολομ) 5/2004), η οποία μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή, ενώ αρκεί ο διορισμός τους στις επίμαχες θέσεις και η αποδοχή από αυτά, χωρίς να απαιτείται και ενεργός συμμετοχή, ενώ αδιάφορο είναι αν ασκούσε ουσιαστική διαχείριση ή όχι (Επ. Αν. ΣΤΕ 496/2001, Εφ Θεσ 124/2012). Η αστική ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές της εταιρίας που διοικούν είναι ευθύνη άμεση, προσωπική, πρόσθετη και απεριόριστη καθώς επίσης και ευθύνη αντικειμενική και εις ολόκληρο (αλληλέγγυα), συντρέχει δε σωρευτικά με την ευθύνη του νομικού προσώπου ή οποιουδήποτε άλλου διοικούντα το νομικό πρόσωπο στη διάρκεια λειτουργίας ή κατά την λύση αυτού. Εν προκειμένω σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο προσφεύγων έχει αλληλέγγυα ευθύνη με την εταιρία «.....» (ΑΦΜ) για την καταβολή των οφειλών της από φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2013 που βεβαιώθηκε κατόπιν υποβολής δήλωσης (ΑΤΒ/2015) και από παρακρατούμενο φόρο από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας έτους 2017 που βεβαιώθηκε επίσης κατόπιν δήλωσης (ΑΤΒ/2017) καθώς είχε την ιδιότητα του **εκκαθαριστή** κατά τον χρόνο που οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες και **δεν απέδειξε** την έλλειψη υπαιτιότητάς του για την μη καταβολή των εν λόγω οφειλών στο Δημόσιο. Ακόμη ο προσφεύγων έχει αλληλέγγυα ευθύνη με την εταιρία με την εταιρία «.....» για όλες τις οφειλές της

συγκεκριμένα: 1) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2011 που βεβαιώθηκε κατόπιν υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ΑΤΒ/2013), 2) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003 που βεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου (...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ποσού 18.093,97 ευρώ) (ΑΤΒ/2018), 3) πρόστιμο ΚΒΣ έτους 2003 που βεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου (...../2018 πράξη επιβολής προστίμου ποσού 33.626,40 ευρώ) (ΑΤΒ/2018), 4) πρόστιμο ΚΒΣ ετών 2017, 2018 που βεβαιώθηκαν κατόπιν ελέγχου (ΑΤΒ/2018), καθώς είχε την ιδιότητα του **εκκαθαριστή** κατά τον χρόνο λήξης της προθεσμίας καταβολής τους και την ιδιότητα του **διαχειριστή** κατά τον χρόνο (2003) που ανάγονται οι οφειλές υπ' αριθμό 2, 3 και 4 που βεβαιώθηκαν κατόπιν ελέγχου. Τέλος από τα στοιχεία που επικαλείται **δεν απέδειξε** την έλλειψη υπαιτιότητάς του για την μη καταβολή των εν λόγω οφειλών στο Δημόσιο. Σχετικά με τον ισχυρισμό του ότι από το 2002 είχε αποχωρήσει από την ανωτέρω εταιρία και δεν συμμετείχε στην διαχείρισή της είναι αναπόδεικτος καθώς από στοιχεία που ο ίδιος προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει η συμμετοχή του στην διαχείριση της εταιρίας, αφού συνυπέγραψε το από 30-4-2004 ιδιωτικό συμφωνητικό συναινετικής λύσης της επαγγελματικής μίσθωσης του ακινήτου που στεγαζόταν η έδρα της επιχείρησης. Ακόμη όπως ο ίδιος αναφέρει (σελίδα 13 ενδικοφανούς προσφυγής) κατέβαλε για λογαριασμό της εταιρίας την 30-4-2004 το ποσό των 5.972,00 ευρώ στον εκμισθωτή του ακινήτου για την ικανοποίηση των εκ μισθώσεων απαιτήσεών του. Τέλος αναφέρουμε ότι σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας για το έτος 2003 η εταιρία παρουσίαζε δραστηριότητα. Σύμφωνα με το άρθρο 12 του καταστατικού της τουλάχιστον δύο από τους εταίρους αδιακρίτως μπορούσαν χωρίς την συγκατάθεση του άλλου να διαχειρίζονται και να εκπροσωπούν αυτήν. Η , κατέχουσα το 1/3 των εταιρικών μεριδίων της εταιρίας, στην με αριθμό/...../2005 αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (σχετικό 10), αναφέρει ότι η συμμετοχή της στην εταιρία ήταν μόνο οικονομική. Από όλα τα ανωτέρω συμπεραίνουμε ότι για το έτος 2003 που ανάγονται οι οφειλές της εταιρίας βάσει ελέγχου, δεν μπορούσε, σύμφωνα με το καταστατικό της, να την εκπροσωπεί μόνο η εταίρος αλλά ήταν απαραίτητη και η συμμετοχή στην διαχείριση και του προσφεύγοντα. [...].»

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής 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. Ηλιούπολης Αττικής απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφό του, σύμφωνα με το οποίο: «...επειδή οι οφειλές των νομικών προσώπων «.....», ΑΦΜ, και «.....», ΑΦΜ, όπως αναλυτικά αναφέρονται στους από 12-7-2021 πίνακες χρεών, βεβαιώθηκαν πριν από την 12^η.12.2019 και μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν είχαν επιβληθεί από την υπηρεσία μας αναγκαστικά μέτρα είσπραξης, συμπεριλαμβανομένης και της αναγγελίας σε διαδικασίες ατομικής ή συλλογικής εκτέλεσης, ή δεν είχε εγγραφεί υποθήκη σε βάρος του προσφεύγοντα ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου, εφαρμόζονται γι' αυτόν αυτοδικαίως (παρ. 3.1 εγκυκλίου Ε.2173/2020) οι νέες διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του ν.4646/2019. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, από την υπηρεσία μας κρίθηκε ότι ο προσφεύγων έχει αλληλέγγυα ευθύνη με την εταιρεία «.....» (ΑΦΜ) για την καταβολή των οφειλών της από φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-1-2013, που βεβαιώθηκε κατόπιν υποβολής δήλωσης (ΑΤΒ/2015), και από παρακρατούμενο φόρο από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας έτους 2017, που βεβαιώθηκε επίσης κατόπιν δήλωσης (ΑΤΒ/2017), καθώς είχε την ιδιότητα του **εκκαθαριστή** (διορισμός με την/2011 απόφαση του Πρωτοδικείου) κατά το χρόνο που οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες και δεν απέδειξε την έλλειψη υπαιτιότητάς του για τη μη καταβολή των εν λόγω οφειλών στο Δημόσιο. Για τις λοιπές οφειλές της εταιρίας (ΑΤΒ,/2017,,/2017 και/2017), οι οποίες έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του προσφεύγοντα, πλην όμως βεβαιώθηκαν κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για τα έτη 2001 και 2002, κρίθηκε ότι αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή τους έχουν οι ομόρρυθμοι εταίροι της τα έτη αναφοράς σύμφωνα με το άρθρο 249 του ν. 4072/2012 σε συνδυασμό με τα εδάφια α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013. Ακόμη κρίθηκε ότι ο προσφεύγων έχει αλληλέγγυα ευθύνη με την εταιρία «.....» για τις οφειλές της, συγκεκριμένα: 1) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2011, που βεβαιώθηκε κατόπιν υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ΑΤΒ/2013), 2) φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003, που βεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου (...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ποσού 18.093,97 ευρώ) (ΑΤΒ/2018), καθώς η ως άνω εταιρία έχει λυθεί την 1-2-2012, ο ίδιος είχε την ιδιότητα του **εκκαθαριστή** κατά τον χρόνο λήξης της προθεσμίας καταβολής της οφειλής με αριθμό 1 και την ιδιότητα του **διαχειριστή** κατά τον χρόνο (2003) που ανάγεται η οφειλή υπ' αριθμό 2, που βεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου. Τέλος, για τις οφειλές της εταιρίας πρόστιμο ΚΒΣ έτους 2003 (ΑΤΒ/2018) και πρόστιμα ΚΒΣ ετών 2017 και 2018 (ΑΤΒ/2018), που βεβαιώθηκαν κατόπιν ελέγχου, οι οποίες έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του προσφεύγοντα ως εκκαθαριστή, δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του για την πληρωμή τους, καθώς δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές. Στην απόφαση Α.1082/2021 αναφέρονται περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013. Η ανωτέρω απόφαση κρίνουμε ότι δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, καθώς στην απόφαση δεν περιλαμβάνονται

οι λόγοι που επικαλείται ο προσφεύγων, προκειμένου να ισχυριστεί την έλλειψη υπαιτιότητάς του για τη μη πληρωμή των οφειλών των ως άνω εταιριών. [...]»

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 11.6.2020 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.