



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/10/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **3150**

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 εδ. α' και β' της υπ' αριθμ. Α.1273/14.12.2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ

στ. 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 23.4.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. /2020 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, της οποίας 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 23.4.2021 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. πρωτ./2020 απάντησή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος, αποφαινόμενος ότι οι οφειλές από ΦΠΑ και πρόστιμα ΦΠΑ της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, προέκυψαν κατόπιν ελέγχου της Φορολογικής Διοίκησης και συνεπώς ο προσφεύγων, που είχε την ιδιότητα του διαχειριστή της εταιρείας κατά τη φορολογική περίοδο, στην οποία οι οφειλές αυτές ανάγονται (01.01.1994-31.12.1994), θεωρείται προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνος γι' αυτές, για δε τις λοιπές οφειλές της φορολογικής φύσης θεωρείται προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνος ως διαχειριστής και ως εκκαθαριστής της (μετά τη λύση της), ενώ εξάλλου δεν επικαλέστηκε κανένα ουσιώδες στοιχείο που να συνηγορεί στην έλλειψη υπαιτιότητάς του για τη μη καταβολή/απόδοση των ως άνω οφειλών, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται ο σχετικός ισχυρισμός του.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2020 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, την παύση της συνυπευθυνότητάς του για τις βεβαιωμένες σε βάρος της ως άνω εταιρείας οφειλές και την άρση όλων των επιβληθέντων σε βάρος του μέτρων για την αναγκαστική είσπραξη των εν λόγω οφειλών, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η μη καταβολή των υπό κρίση οφειλών δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα και ότι, αν και είχε διοριστεί διαχειριστής της εταιρείας, εντούτοις τύποις μόνο ασκούσε τα καθήκοντά του.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αναπτύξει τους διαλαμβανόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς του.

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

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αναπτύξει τους διαλαμβανόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς του

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν.4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προβαλλόμενης πράξης: «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις

πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν** η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης **το κρίνει απαραίτητο, δύναται** να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν **νέα στοιχεία** στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση **νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται** σε ακρόαση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται** [...] να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει **εγγράφως**, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, **τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία** ή γίνει επίκληση **νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται** σε ακρόαση [...], προκειμένου να εκφράσει **εγγράφως** τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε **εξαιρετικές περιπτώσεις** και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **συντρέχει λόγος**, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται **προφορικώς** [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αναπτύξει τους διαλαμβανόμενους σ' αυτήν ισχυρισμούς του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 απόφασης

του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης), η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως (και όχι προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε κρίνεται απαραίτητο να κληθεί ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να εκθέσει και προφορικώς τις απόψεις του. Για τους λόγους αυτούς, το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αναπτύξει τους διαλαμβανόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς του, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμο.

Ως προς τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

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 ανακοπή. 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 υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Β. Ιστορικό υπόθεσης. Ύστερα από διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και έδρα την εκδόθηκε η

αρ./2003 Απόφαση Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, ποσού ύψους 43.104,92 €. Η ανωτέρω εταιρία άσκησε την από 01-03-2004 προσφυγή της, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η αρ./2008 απόφαση του Τριμελούς Τμήματος του ιδίου ως άνω Δικαστηρίου. Με την ανωτέρω απόφασή του το Δ. Π. έκανε δεκτή την από 01-3-2004 προσφυγή της ανωτέρω εταιρίας, ακύρωσε την/2003 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου και ανέπεμψε την υπόθεση στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. για την τήρηση του ουσιώδη τύπου της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, εκτελώντας το διατακτικό της ανωτέρω Δικαστικής Απόφασης, τήρησε την διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης και εν συνεχεία εξέδωσε την αρ./2009 Απόφαση Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, ποσού ύψους 43.104,92 €. Η ανωτέρω εταιρία άσκησε την από 25-09-2009 προσφυγή της, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε, αρχικώς, η αρ./2013 Απόφαση του Τρ. Διοικητικού Πρωτοδικείου, με την οποία ζητήθηκε η τήρηση της διαδικασίας επί του αιτήματος της εταιρίας για εξώδικη επίλυση της διαφοράς. Εν συνεχεία το ανωτέρω Δικαστήριο εξέδωσε την αρ./2014 απόφασή του, με την οποία ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους η αρ./2009 Απόφαση Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου και αναπέμφθηκε η υπόθεση εκ νέου στην αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προκειμένου να διενεργήσει αυτή κατά το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης. Η αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, ενεργώντας κατά το σκεπτικό της αρ./2014 απόφασης του Δ.Π., διενήργησε επανάληψη της διαδικασίας και εξέδωσε την από 21/01/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας προστίμου του άρθρου 6 ν. 2523/97, καθώς και την αρ./2016 Απόφαση Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της, ποσού 43.104,92 €. Η πιο άνω εταιρία άσκησε ενδικοφανή προσφυγή, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η αρ. 2567/2016 απόφαση του Προϊσταμένου αυτής, με την οποία απορρίφθηκε η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή. Εν συνεχεία η ανωτέρω εταιρία άσκησε την από 29/9/2016 (αρ. κατ./2016) προσφυγή της, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία συζητήθηκε στις 13 Οκτωβρίου του 2020 και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επ' αυτής. Κατόπιν των ανωτέρω και δυνάμει των νέων διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 4646/2019, ο οποίος τροποποίησε το άρθρο 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) σε συνδυασμό με την εκδοθείσα στις 30-10-2020 Ε.2173/2020 Εγκύκλιο, με τις οποίες θεσπίστηκαν νομοθετικές αλλαγές ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο, ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας αρχικώς την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση και εν συνεχεία την με αρ. πρωτ./2020 Αίτηση περί απαλλαγής αυτού από την αλληλέγγυα ευθύνη για άπαντα τα χρέη της ως άνω υπό εκκαθάριση εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Σε απάντηση της ανωτέρω αίτησης, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αρ. πρωτ./2020 πράξη-έγγραφο απάντηση, με την οποία ενημέρωνε τον προσφεύγοντα ότι η αίτησή του απορρίπτεται, καθόσον εξακολουθεί να ευθύνεται για τις οφειλές που αφορούν σε Φ.Π.Α., Εισόδημα, Εισφορές και Τέλος Επιτηδεύματος της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με την ιδιότητα του διαχειριστή αυτής για το χρονικό διάστημα 08/07/1992 έως 24/01/2010 και εν συνεχεία με την ιδιότητα του εκκαθαριστή αυτής έως την οριστική διακοπή της. Γ) Νόμω και Ουσία

Αβάσιμο Ενδικοφανούς Προσφυγής. Ι. Ως προς τον κρίσιμο χρόνο αναγωγής των χρεών και της κατονομαζόμενης από το νόμο ιδιότητος του διαχειριστή, τα οποία αμφισβητούνται από τον προσφεύγοντα, σας αναφέρουμε τα ακόλουθα: Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 50, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019 ορίζεται: [...]. Περαιτέρω με το άρθρο 115 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: [...]. Επίσης, στο άρθρο 101 του ως άνω νόμου 2238/1994 οριζόταν: [...]. Στην υπό κρίση υπόθεση δυνάμει της υπ' αριθμ./1992 συμβολαιογραφικής πράξης σύστασης της εταιρίας με την επωνυμία, η οποία καταχωρήθηκε στις 8-7-1992 στο Βιβλίο Εταιρειών του Πρωτοδικείου με Α/Α και στο Βιβλίο ΕΠΕ του Πρωτοδικείου με Α/Α 6, προκύπτει ότι **κατά την διαχειριστική περίοδο 1994 μοναδικός διαχειριστής** της ως άνω εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ήταν ο προσφεύγων Βάσει δε της υπ' αριθμ. πρωτ./2015 Ανακοίνωσης καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ της υπ' αριθμ./2015 συμβολαιογραφικής πράξης λύσης και εκκαθάρισης της ανωτέρω εταιρείας προκύπτει ότι **εκκαθαριστής αυτής έως την οριστική διακοπή της** διορίστηκε ομοίως ο Οι αναφερόμενες από τον αντίδικο οφειλές της εταιρίας, και ειδικότερα τα με Αριθμό Τίτλου Βεβαίωσης/1997,/2004 &/2016 χρέη, προέρχονται από έλεγχο που αφορά τη χρήση 1994 και ανάγονται στο αυτό φορολογικό έτος. Κατά την διαχειριστική δε περίοδο του 1994, χρονικό σημείο κατά το οποίο ανάγονται οι ως άνω οφειλές, μοναδικός διαχειριστής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ήταν ο προσφεύγων του, γεγονός που τον καθιστά αλληλεγγύως υπεύθυνο για τα επίδικα εταιρικά χρέη, καθόσον και σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του από το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, όταν «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». Περαιτέρω και όσον αφορά τα με Αριθμό Τίτλου Βεβαίωσης/2011 &/2013 (εισφορές και τέλη επιτηδεύματος),/2014 &/2021 (εισόδημα νομικού προσώπου) χρέη, οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 του Ν. 4646/2019, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, προέβλεπαν πως τα πρόσωπα που είναι διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Εν προκειμένω η εταιρία με την επωνυμία «.....», ως έχουμε αναφέρει, με την υπ' αριθμ. πρωτ./2015 Ανακοίνωση καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ., δημοσίευσε την με αριθμ./2015 συμβολαιογραφική πράξη λύσης και εκκαθάρισης αυτής. **Από τον χρόνο σύστασης μέχρι και το χρόνο λύσεως και θέσεως αυτής σε εκκαθάριση** διαχειριστής ήτο ο προσφεύγων. Βάσει λοιπόν των ανωτέρω διατάξεων και δεδομένης της λύσης της ανωτέρω Ε.Π.Ε. ο προσφεύγων ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη αυτής και νομίμως, με την προσβαλλομένη υπ' αρ. πρωτ./2020 έγγραφη απάντηση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, δεν απαλλάχθηκε από αυτά. ΙΙ. Ως προς την επικαλούμενη έλλειψη υπαιτιότητας αυτού, επαγόμεθα τα κάτωθι: Δυνάμει της διατάξεως 34 του Ν.4646/2019 ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019, ορίστηκε ότι: [...]. Σύμφωνα με την περ. (γ) της παρ. 1 του

άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση αυτού από το άρθρο 34 του ν.4646/2019, ορίζεται ότι με κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δύναται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. Σε εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης εξεδόθη η με αρ. πρωτ. Ε.2173/30-10-2020 (ΑΔΑ: 9ΒΞ546ΜΠ3Ζ-45Ψ) ερμηνευτική εγκύκλιος της ΑΑΔΕ, βάσει της οποίας ορίστηκε ρητώς ότι η υπαιτιότητα των εχόντων την αναφερόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 50 ιδιότητα τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητάς τους για οφειλές της εταιρίας που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ακολούθως στις 13-04-2021 δημοσιεύτηκε η με Α.1082/2021 Υπουργική Απόφαση, με την οποία παρασχέθηκαν ενδεικτικά παραδείγματα έλλειψης υπαιτιότητας, όπως π.χ. η αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία άσκησης καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας, η παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, η ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης με ρητή αναφορά περί έλλειψης υπαιτιότητας του αιτούντος την απαλλαγή κλπ. Εν προκειμένω η υπαιτιότητα του προσφεύγοντος τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητάς του ως διαχειριστή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» για τα με ΑΤΒ/1997,/2004 &/2016 χρέη, τα οποία διαπιστώθηκαν κατόπιν ελέγχου και ανάγονται σε χρόνο που ο προσφεύγων ήταν διαχειριστής της ως άνω Ε.Π.Ε., καθώς και για τα με ΑΤΒ/2011 &/2013 (εισφορές και τέλη επιτηδεύματος),/2014 &/2021 (εισόδημα νομικού προσώπου) χρέη, για τα οποία ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως λόγω διάλυσης του ως άνω νομικού προσώπου ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Παράλληλα με την υποβολή της αίτησης περί απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη **δεν προσκομίστηκε** στην Υπηρεσία μας κάποιο έγγραφο, με το οποίο να αποδεικνύεται η έλλειψη υπαιτιότητας αυτού, ούτε προσκόμισε οιαδήποτε αμετάκλητη δικαστική απόφαση οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από το οποίο να διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής ή και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή. Σημειωτέον, και προς αντίκρουση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, ο τελευταίος με την υπ' αρ./2007 Απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου **δεν αθωώθηκε**, αλλά η ποινική δίωξη αυτού έπαυσε οριστικά λόγω **παραγραφής**. Συνεπώς, ο προσφεύγων δεν μπορεί να απαλλαγεί δυνάμει της ανωτέρω απόφασης, καθόσον, βάσει του σκεπτικού αυτής, δεν προκύπτει η έλλειψη υπαιτιότητας αυτού, παρά μόνο η παύση της ποινικής δίωξης. Δεν πληρούται επομένως η προϋπόθεση της ύπαρξης αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης με ρητή αναφορά περί έλλειψης υπαιτιότητός του αιτούντος την απαλλαγή. Επειδή, τα πραγματικά περιστατικά αναφέρονται αναλυτικά στην από 21/01/2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας – Προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Επανάληψη Διαδικασίας). Επειδή, η εταιρία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, προσέφυγε ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, προβάλλοντας λόγους ουσίας, οι οποίοι εξετάσθηκαν και απορρίφθηκαν, η δε ως άνω Δ/ση εξέδωσε την αρ./2016 απορριπτική απόφασή της. Επειδή, με την υπό κρίσιν απορριφθείσα αίτηση υπαγωγής στο άρθρο 50 ο προσφεύγων **δεν προσκόμισε** ενώπιον της Υπηρεσίας μας κάποιο νέο στοιχείο ή έγγραφο, με το οποίο να στοιχειοθετεί και να αποδεικνύει την αιτούμενη από το νόμο έλλειψη υπαιτιότητας, παρά μόνο αρκέστηκε στην αναφορά πραγματικών περιστατικών που έχουν κριθεί από τη Δ.Ε.Δ και έχουν εισφερθεί ομοίως στην κρίση του Μονομελούς Πρωτοδικείου [..].»

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου 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. Αγρινίου απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2021 έγγραφό του, σύμφωνα με το οποίο: «...Α. ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ. Δυνάμει της υπ' αριθμ./1992 συμβολαιογραφικής πράξης σύστασης της εταιρίας με την επωνυμία, η οποία καταχωρήθηκε στις 8-7-1992 στο Βιβλίο Εταιρειών του Πρωτοδικείου με Α/Α και στο Βιβλίο ΕΠΕ του Πρωτοδικείου με Α/Α, **μοναδικός διαχειριστής** της ως άνω εταιρίας περιορισμένης ευθύνης για την διαχειριστική περίοδο 1994-1995 ήταν ο προσφεύγων του, **ΑΦΜ** Βάσει δε της υπ' αριθμ. πρωτ./2015 Ανακοίνωσης καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. της υπ' αριθμ./2015 συμβολαιογραφικής πράξης λύσης και εκκαθάρισης της ανωτέρω εταιρείας προκύπτει ότι **εκκαθαριστής αυτής έως την οριστική διακοπή της** διορίστηκε ομοίως ο Οι αναφερόμενες από τον αντίδικο οφειλές της εταιρίας, και ειδικότερα τα με Αριθμό Τίτλου Βεβαίωσης/1997,/2004 &/2016 χρέη, προέρχονται από έλεγχο που αφορά τη **χρήση 1994** και ανάγονται στο αυτό φορολογικό έτος. Κατά την διαχειριστική δε περίοδο του 1994, χρονικό σημείο κατά το οποίο ανάγονται οι ως άνω οφειλές, μοναδικός διαχειριστής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ήταν ο προσφεύγων του, γεγονός που τον καθιστά αλληλεγγύως υπεύθυνο για τα επίδικα εταιρικά χρέη, καθόσον και σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση αυτού από το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, όταν «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». Περαιτέρω και όσον αφορά τα με Αριθμό Τίτλου Βεβαίωσης/2011 &/2013 (εισφορές και τέλη επιτηδεύματος),/2014 &/2021 (εισόδημα νομικού προσώπου) χρέη, οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 του Ν.4646/2019, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, προέβλεπαν πως τα πρόσωπα που είναι διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Εν προκειμένω η εταιρία με την επωνυμία «.....», ως έχουμε αναφέρει, με την υπ' αριθμ. πρωτ./2015 Ανακοίνωση καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ., δημοσίευσε την με αριθμ./2015

συμβολαιογραφική πράξη λύσης και εκκαθάρισης αυτής. Από τον χρόνο σύστασης μέχρι και το χρόνο λύσεως και θέσεως αυτής σε εκκαθάριση διαχειριστής ήτο ο προσφεύγων. Βάσει λοιπόν των ανωτέρω διατάξεων και δεδομένης της λύσης της ανωτέρω Ε.Π.Ε. ο προσφεύγων ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη αυτής. Σε εφαρμογή της νέας διάταξης του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση αυτής από το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας αρχικώς την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτηση και εν συνεχεία την με αρ. πρωτ./2020 Αίτηση περί απαλλαγής αυτού από την αλληλέγγυα ευθύνη για άπαντα τα χρέη της ως άνω εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Σε απάντηση της ανωτέρω αίτησης η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αρ. πρωτ./2020 πράξη-έγγραφο απάντηση, με την οποία ενημέρωνε τον προσφεύγοντα ότι η αίτησή του απορρίπτεται, καθόσον εξακολουθεί να ευθύνεται για τις οφειλές που αφορούν σε Φ.Π.Α., Εισόδημα, Εισφορές και Τέλος Επιτηδεύματος της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με την ιδιότητα του διαχειριστή αυτής για το χρονικό διάστημα 08/07/1992 έως 24/01/2010 και εν συνεχεία με την ιδιότητα του εκκαθαριστή αυτής έως την οριστική διακοπή της. Β. ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ - ΝΟΜΩ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑ ΑΒΑΣΙΜΟ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ. Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση αυτού από το άρθρο 34 του ν.4646/2019, ορίζεται ότι όταν: «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». Κατά την περίπτωση (γ) της παρ. 1 του ως άνω άρθρου 50 του ν.4174/2013 ορίζεται ως τρίτη αναγκαία για τη θεμελίωση ευθύνης προϋπόθεση, «οι εν λόγω οφειλές να μην καταβλήθηκαν ή να μην 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 ΑΑΔΕ δύναται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας». Περαιτέρω εκδόθηκε η με αριθμ. πρωτ. Ε.2173/30-10-2020 (ΑΛΑ: 9ΒΞ546ΜΠ3Ζ-45Ψ) ερμηνευτική εγκύκλιος της ΑΑΔΕ, στην οποία οριζόταν πλέον ρητώς (σελ. 11, κεφ. Ε') ότι η υπαιτιότητα των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων καταρχήν τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω 50§1γ διάταξης εκδόθηκε η με αρ. Α.1082/2021 κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίστηκαν ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τα πρόσωπα που καταρχήν φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013. Γ. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ. Στην υπό κρίση υπόθεση, κατά την διαχειριστική περίοδο 01-01-1994 έως 31-12-1994 η ελεγχόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» έλαβε μεταξύ άλλων το με αρ./1994 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, το οποίο έχει χαρακτηριστεί τελεσίδικα ως εικονικό, με την υπ' αρ./2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, η οποία κατέστη αμετάκλητη με την υπ' αρ./2016 απόφαση του ΣτΕ. Το επίμαχο δε χρονικό διάστημα μοναδικός διαχειριστής της ως άνω εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ήταν ο προσφεύγων του Ο ως άνω με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του στρέφεται αποκλειστικά και μόνο κατά των καταλογιστικών πράξεων που επεβλήθησαν κατόπιν ελέγχου στην εταιρία «.....» και σχετίζονται με το ληφθέν από την εταιρία εικονικό τιμολόγιο. Ειδικότερα, οι προσβαλλόμενες βεβαιώσεις που έγιναν, αφορούν οφειλές από

ΦΠΑ και πρόστιμο του ΦΠΑ και έλαβαν τους με Αριθμούς Ταμειακής Βεβαίωσης ΑΤΒ/1997, ΑΤΒ/2004 (Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου) & ΑΤΒ/2016 (Δ.Ο.Υ. Αγρινίου). Εν προκειμένω η υπαιτιότητα του προσφεύγοντος τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητάς του ως νομίμου εκπροσώπου και διαχειριστή αυτής για τις οφειλές που ανάγονται σε χρόνο της θητείας του και διαπιστώθηκαν κατόπιν ελέγχου. Το βάρος δε απόδειξης για την έλλειψη υπαιτιότητας φέρει ο αιτών την απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη. Ωστόσο, με την υποβολή της αίτησης περί απαλλαγής **δεν προσκομίστηκε** στην Υπηρεσία μας κάποιο έγγραφο, με το οποίο να αποδεικνύεται η έλλειψη υπαιτιότητας αυτού, ούτε προσκόμισε οιαδήποτε αμετάκλητη δικαστική απόφαση οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από το οποίο να διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής ή και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή. Περαιτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ασκήσεως πραγματικών διαχειριστικών καθηκόντων στην εν λόγω εταιρία προβάλλεται αλυσιτελώς, καθόσον ο κ είχε αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του ως άνω νομικού προσώπου δυνάμει δημοσιευμένων εγγράφων. Όπως και άλλως επικουρικώς **δεν προσκομίστηκε** κανένα έγγραφο (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρίας), από το οποίο να προκύπτει ύπαρξη σύμβασης αποκλειστικής ανάθεσης συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών - υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονταν των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου. Η επίκληση δε από μέρους του προσφεύγοντος της με αρ./1995 συμβολαιογραφικής πράξης τροποποίησης της πράξης σύστασης της εταιρίας «.....», με την οποία ορίστηκε συνδιαχειριστής ο εταίρος, μόνο ως προς την έκδοση επιταγών της εταιρίας, τελείται εκ των ουκ άνευ, καθόσον αφενός η ως άνω συνδιαχείριση **δεν συνεπάγεται** απώλεια ευθυνών εκπροσώπησης για τον προσφεύγοντα και αφετέρου η εν λόγω συμβολαιογραφική πράξη έγινε κατά το έτος **1995**, ήτοι χρονικό διάστημα **μεταγενέστερο** από τον χρόνο αναγωγής των χρεών και της ελεγχόμενης περιόδου, τα οποία ανατρέχουν στο έτος 1994. Η ως άνω δε εταιρία έχει προσφύγει ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την υπ' αρ./15-03-2016 ενδικοφανή προσφυγή της, προβάλλοντας λόγους ουσίας επί των ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων, οι οποίοι εξετάσθηκαν και απορρίφθηκαν με την υπ' αρ. 2567/2016 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας σας. Δ. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ. Δυνάμει των ανωτέρω με σαφήνεια προκύπτει πως δεν συντρέχει, στο πρόσωπο του προσφεύγοντος, καμία από τις ενδεικτικώς αναφερόμενες στη με αρ. Α.1082/2021 κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ περιπτώσεις ελλείψεως υπαιτιότητας, καθόσον **δεν προσκομίστηκε** κανένα έγγραφο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μη άσκηση διαχειριστικών καθηκόντων ή η ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης (περιπτώσεις 3 & 4 του άρθρου 2 της Α.1082/2021). Συνεπώς, ο ως άνω ευθύνεται αλληλεγγύως για τα με ΑΤΒ/1997,/2004 &/2016 χρέη, τα οποία αφορούν οφειλές της ως άνω ΕΠΕ από ΦΠΑ, διαπιστώθηκαν κατόπιν ελέγχου και ανάγονται σε χρόνο που ο προσφεύγων ήταν διαχειριστής αυτής, καθώς και για τα με ΑΤΒ/2011 &/2013 (εισφορές και τέλη επιτηδεύματος),/2014 &/2021 (εισόδημα νομικού προσώπου) χρέη, για τα οποία ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως λόγω διάλυσης του ως άνω νομικού προσώπου ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. [...].»

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 23.4.2021 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

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.