



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

29/10/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

4004

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 19/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ε.Μ.ΕΙΣ. Α ΕΙ 2021 ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Β ΕΞ 2021/26-2-2021 απάντησης της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙΣ. στην υπ' αριθ. Ε.Μ.ΕΙΣ. ΕΙ 2021/11-02-2021 αίτησή του για την απαλλαγή από τα χρέη της αγροτικής συνεταιριστικής οργάνωσης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Β ΕΞ 2021/26-2-2021 απάντηση της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙΣ. στην υπ' αριθ. Ε.Μ.ΕΙΣ. ΕΙ 2021/11-02-2021 αίτησή του

για την απαλλαγή από τα χρέη της αγροτικής συνεταιριστικής οργάνωσης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ε.Μ.ΕΙΣ. Α ΕΙ 2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση από την Υπηρεσία μας της με αρ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Β ΕΞ 2021/26-2-2021 απάντησης της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙΣ., κατά τα μέρη που δε δέχτηκε το αίτημα του, για την απαλλαγή από τα χρέη της αγροτικής συνεταιριστικής οργάνωσης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, ισχυριζόμενος ότι δεν συντρέχουν για το πρόσωπο του οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 παρ.1 του ν.4174/2013.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013(ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 50.Αλληλέγγυα ευθύνη

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.

Η παράγραφος 1 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019). Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου, οι διατάξεις της παραγράφου 1, όπως αντικαθίστανται, ισχύουν από τη δημοσίευση του ν. 4646/2019, ήτοι από 12/12/2019 και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του ν. 4646/2019 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 ν. 4646/2019, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), 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 των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου 50, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα...»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2173/30.10.2020 με ΘΕΜΑ: Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

«Α. Εισαγωγικά

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) 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.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι 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. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα 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 φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, 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 βαρύνει 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 τη 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.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται

(α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις).....

5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

B. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαρύνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α' της παρούσας.

7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:

7.1 Φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 ν. 3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣΤΕ 89/2019, ΣΤΕ 2523/2013 και ΑΠ 828/2020),

7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως

- α) οι φόροι εισοδήματος επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,
- β) οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια των άρθρων 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001 και
- γ) η Εισφορά Δακοκτονίας

7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως

- α) ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών,
- β) Φόρος Διαμονής,
- γ) Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας,
- δ) Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση,
- ε) Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας,
- στ) Φόρος ασφαλίσεων,
- ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και
- η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

7.5 Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

7.6 τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ).

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν.2206/1994).

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (Ε.2045/2019).

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997 (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται

ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994). Για τις οφειλές αυτές θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, πλέον όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα τα οποία βαρύνονται με αυτές δύνανται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α'201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α'128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν.4646/2019.

11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν.4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994.

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

.....

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

.....

Ε. Η υπαιτιότητα

25. Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται....».

Επειδή, η Α. 1082/2021(ΦΕΚ Β 1487/13.4.2021) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013” ορίζει ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) θεωρούνται καταρχήν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις ως άνω διατάξεις οφειλών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, εκτός αν στα πρόσωπα αυτά συντρέχει περίπτωση έλλειψης υπαιτιότητας, σύμφωνα με τις κατωτέρω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζονται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα.

Άρθρο 2 Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως:.....»

Επειδή, από την από 21/04/2021 Έκθεση Απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Ι) Με τον πρώτο λόγο, ο προσφεύγων εσφαλμένως ισχυρίζεται ότι κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ως ισχύει σήμερα, δεν πρέπει να θεωρείται από το Δημόσιο συνυπεύθυνος για τα ως άνω χρέη της οφειλέτιδας καθώς -όπως υποστηρίζει- δεν έχει την ιδιότητα η οποία αποτελεί προϋπόθεση στοιχειοθέτησης αλληλέγγυας ευθύνης σε βάρος φυσικών προσώπων που διοικούν, διότι δεν υφίσταται ευθύνη για τους προέδρους των ενώσεων αγροτικών συνεταιρισμών.

Σύμφωνα με το άρθρο 101 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) Κ.Φ.Ε., ως ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) ... γ) **Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους**» και στο άρθρο 115 (Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα) του ίδιου Κώδικα ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών... συνεταιρισμών... κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους . 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, 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 σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 14 του ν. 2810/2000 («Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις», Α' 61, και διόρθωση σφαλμάτων σε ΦΕΚ Α' 108), πριν αντικατασταθεί με το άρθρο 16 του ν. 4015/2011 (Α' 210), ορίζονταν τα εξής: «1. ... 2. Το Διοικητικό Συμβούλιο εκπροσωπεί το συνεταιρισμό δικαστικώς και εξωδίκως. Την εκπροσώπηση του αυτή μπορεί να την αναθέτει στον Πρόεδρο ή σε άλλο μέλος του ή στον κατά την παράγραφο 9 του άρθρου αυτού Γενικό Διευθυντή (Μάνατζερ). Το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί επίσης να αναθέτει την άσκηση αρμοδιοτήτων του σε μέλος αυτού ή σε στέλεχος ή υπάλληλο του συνεταιρισμού. 3. ... 4. Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι αρμόδιο να αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά τη διοίκηση του συνεταιρισμού, τη διαχείριση της περιουσίας και των υποθέσεων του και την επιδίωξη του σκοπού του. Οι αρμοδιότητες του διοικητικού συμβουλίου καθορίζονται στο καταστατικό. 5. ... 9. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει τη δυνατότητα ορισμού από το Διοικητικό Συμβούλιο Γενικού Διευθυντή (Μάνατζερ), στον οποίο να αναθέτει με σύμβαση τη μερική ή ολική άσκηση των εξουσιών και αρμοδιοτήτων του διοικητικού συμβουλίου, πλην εκείνων που, κατά το νόμο ή το καταστατικό, απαιτούν συλλογική ενέργεια, καθώς και τη γενική διεύθυνση και διαχείριση των υποθέσεων του συνεταιρισμού. Με Απόφαση του διοικητικού συμβουλίου καθορίζονται τα δικαιώματα, οι υποχρεώσεις και οι αρμοδιότητες του Γενικού Διευθυντή. ...». Περαιτέρω, στο άρθρο 28 του ίδιου νόμου, με τίτλο «Διοικητικό Συμβούλιο Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών», ορίζονταν τα εξής: «1. ... 3. Τα άρθρα 14 και 15 του νόμου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως». Τέλος, και μετά τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εξακολούθησε να προβλέπεται στο νόμο προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων που άσκησαν διοίκηση σε αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις, όπως προκύπτει από το άρθρο 49 του ν.4315/2014 (Α' 269), με το οποίο προστέθηκε η εξής ρύθμιση στο τέλος της παρ. 9 του άρθρου 61 του ν. 4015/2011 που εν τω μεταξύ είχε τροποποιήσει το άρθρο 14 του ν.2810/2000: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, «πρόεδροι» διαχειριστές, διευθύνοντες

σύμβουλοι και εντεταλμένοι στη διοίκηση των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων (ΑΣΟ) και Συνεταιριστικών Εταιρειών (ΣΕ) του ν. 2810/2000, όπως ίσχυσε πριν την τροποποίηση του, και των ΑΣΟ του ν. 4015/2011 ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα με τα νομικά αυτά πρόσωπα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, για οφειλές που γεννήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα, που διετέλεσαν στις προαναφερόμενες θέσεις, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης αυτών. Η διάταξη καταλαμβάνει και τα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, όπως ο νόμος αυτός ίσχυσε, τα οποία διετέλεσαν σε θέσεις ή αξιώματα, των προαναφερόμενων νομικών προσώπων. Η παρούσα διάταξη ισχύει από την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013.»

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1198/2012 με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αρ. 254/2012 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του ΝΣΚ, όπου στο κεφάλαιο ΙΙΙ περίπτωση 2 ορίζεται ότι «τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των ενώσεων αγροτικών συνεταιρισμών συνεπώς και οι πρόεδροι αυτών ως έχοντες εκ του νόμου τη διοίκηση των ενώσεων ευθύνονται προσωπικά και εις ολόκληρον με τα νομικά πρόσωπα των οικείων ενώσεων για τις κατά τη διάρκεια της θητείας τους οφειλές των τελευταίων από παρακρατούμενους φόρους που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας των ενώσεων μετά την 1η Δεκεμβρίου 1998 (ΣΤΕ 884/11) και κατά τις διακρίσεις της παραγρ. 3 του άρθρου 115 Κ.Φ.Ε....»

Στο άρθρο 28 του ν. 2520/1997 «Μέτρα για τους νέους αγρότες, σύσταση Οργανισμού Γεωργικής Επαγγελματικής Εκπαίδευσης, Κατάρτισης και Απασχόλησης και άλλες διατάξεις» (Α' 173), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 5 του ν. 2732/1999 (Α' 154) και τροποποιήθηκε από τις παραγράφους 24 - 31 του άρθρου 23 του ν. 2945/2001 (Α' 223), ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί παράνομη ή αχρεώστητη καταβολή, λόγω μη τηρήσεως κοινοτικών ή εθνικών διατάξεων, σε βάρος του Ειδικού Λογαριασμού Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων (Ε.Λ.Ε.ΓΕ.Π.), η αρμόδια Διεύθυνση της Γενικής Διευθύνσεως Διαχειρίσεως Αγορών Γεωργικών Προϊόντων (ΓΕ.ΔΙ.Δ.Α.ΓΕ.Π.) του Υπουργείου Γεωργίας ή του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.) από την κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ν.2637/1998 (ΦΕΚ 200 Α') έναρξη λειτουργίας του: α) Καλεί με έγγραφη πρόσκληση τον ενδιαφερόμενο να διατυπώσει, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών, που μπορεί να παραταθεί μια μόνο φορά και μέχρι δέκα (10) ημέρες, τις έγγραφες παρατηρήσεις του και να προσκομίσει συμπληρωματικά στοιχεία. Η πρόσκληση επιδίδεται στον ενδιαφερόμενο κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 και κοινοποιείται στην αρμόδια υπηρεσία για την τήρηση του βιβλίου οφειλετών προς εγγραφή σ' αυτό. β) Συντάσσει μέσα σε προθεσμία δυο (2) μηνών έκθεση ελέγχου για τη νομιμότητα ή μη της πληρωμής, αφού εξετάσει τις έγγραφες παρατηρήσεις και τα προσκομισθέντα στοιχεία. Στο κείμενο της εκθέσεως εκθέτονται οι λόγοι του αδικαιολόγητου ή μη της διενεργηθείσας δαπάνης, το ύψος του προς επιστροφή ποσού και ο τρόπος υπολογισμού. Επίσης, εφόσον από κοινοτικές ή εθνικές διατάξεις προβλέπεται στην εξεταζόμενη περίπτωση η επιβολή διοικητικών κυρώσεων, στην έκθεση αναφέρεται το είδος των επιβαλλόμενων διοικητικών κυρώσεων, το ύψος των χρηματικών ποινών και προστίμων, καθώς και ο τρόπος υπολογισμού τους. Η έκθεση υποβάλλεται στον Υπουργό Γεωργίας ή στην υπηρεσία που ορίζεται με απόφαση του, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Αν αυτοί στους οποίους υποβάλλεται η έκθεση έχουν αντιρρήσεις για το περιεχόμενο της έκθεσης ή θεωρούν ότι αυτή δεν είναι πλήρως τεκμηριωμένη, μπορεί να ζητήσουν επανέλεγχο και σύνταξη νέας έκθεσης. [...] Εφόσον, βάσει του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, συντρέχει περίπτωση αδικαιολόγητης πληρωμής, ο Υπουργός Γεωργίας εκδίδει απόφαση με την οποία διατάσσεται η

επιστροφή από τον εισπράξαντα των αδικαιολογήτως καταβληθέντων ποσών προσαυξημένων με τους προβλεπόμενους τόκους. Σε περίπτωση που από την εθνική ή κοινοτική νομοθεσία προβλέπεται και επιβολή διοικητικών κυρώσεων, εκδίδει σχετική απόφαση ανεξάρτητη της προηγούμενης. Τα ποσά που έχουν καταβληθεί αδικαιολογήτως επιστρέφονται εντόκως, με επιτόκιο ίσο προς το μισό του επιτοκίου των έντοκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας το οποίο ισχύει όταν εκδίδεται η απόφαση για την επιστροφή. Οι τόκοι υπολογίζονται από την επομένη της επίδοσης της κατά την περίπτωση α' πρόσκλησης, αν όμως αποδεικνύεται ότι ο υπόχρεος γνωρίζει τον παράνομο χαρακτήρα της καταβολής των πιο πάνω ποσών, οι τόκοι υπολογίζονται από την ημέρα που εισπράχθηκαν τα ποσά, τα οποία έχουν καταβληθεί αδικαιολογήτως [...] 2. Οι βάσει της προηγούμενης διαδικασίας εκδιδόμενες αποφάσεις του Υπουργού Γεωργίας αποτελούν νόμιμο τίτλο εισπράξεως [...] 5. Τα φυσικά πρόσωπα που ήταν διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και γενικώς εντεταλμένοι, στη διοίκηση νομικού προσώπου κατά το χρόνο εισπράξεως της αδικαιολογήτης σε βάρος του Ε.Λ.Ε.Γ.Ε.Π. δαπάνης, ευθύνονται ατομικώς και εις ολόκληρον με το νομικό πρόσωπο για την πληρωμή των οφειλομένων σύμφωνα με την προαναφερόμενη απόφαση. Για τα εις ολόκληρον ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα έχουν εφαρμογή τα προβλεπόμενα στην παρ. 1α του άρθρου αυτού [...].»

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 29 του ν. 4646/2019, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 31 του ν. 4701/2020 και ισχύει αναδρομικά από την έναρξη ισχύος του ν.4646/2019: «29. 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 τροποποίηση του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν.2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), 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. (....)». Το άρθρο 50 ΚΦΔ (.....)

Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τα υπ' αρ./2004 και/2008 πρακτικά Διοικητικού Συμβουλίου της οφειλέτιδας, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε οριστεί ως Πρόεδρος της Ένωσης, εκπροσωπώντας και ασκώντας την διοίκηση της για την χρονική περίοδο από 22-11-2004 έως και 18-03-2012.

Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ως ισχύουν σήμερα, και ειδικότερα κατά την περ. α' της παρ. 1 του ως άνω άρθρου αλλά σύμφωνα και με την σχετική εγκύκλιο υπ' αρ. 2173/30.10.2020, αλλά και το πλέγμα των προαναφερθεισών ειδικών διατάξεων για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων Ενώσεις Αγροτικών Συνεταιρισμών για την καταβολή οφειλών της Ένωσης, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για τον προσφεύγοντα εκ της ιδιότητάς του ως Προέδρου και εντεταλμένου στη διοίκηση της Ένωσης.

Τα παραπάνω έχουν κριθεί και δικαστικώς, όπως προκύπτει από την η υπ' αρ/2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Συνημμένο 5), η οποία εξεδόθη επί της ανακοπής του προσφεύγοντος.

II) Με τον δεύτερο λόγο, ο προσφεύγων εσφαλμένως ισχυρίζεται ότι κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ως ισχύει σήμερα, δεν πρέπει να θεωρείται από το Δημόσιο συνυπεύθυνος για τα ως άνω χρέη της οφειλέτιδας καθώς -όπως υποστηρίζει- δεν έχει την υπαιτιότητα που απαιτείται για τη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης.

Ωστόσο, ο προσφεύγων σφάλει, διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ως ισχύουν σήμερα, και ειδικότερα κατά την περ. γ' της παρ. 1 του ως άνω άρθρου αλλά σύμφωνα και με την σχετική εγκύκλιο υπ' αρ. 2173/30.10.2020 με τίτλο: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει», και συγκεκριμένα τα με τις παρ. 25 και 27 του κεφ Ε «Η υπαιτιότητα» της εγκυκλίου υπ' αρ. 2173/30.10.2020, πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται **καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητα τους εκ μόνης της ιδιότητας τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους**. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το **βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα**. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

Σύμφωνα δε με το γ' εδάφιο της περίπτωσης γ της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, εξεδόθη η υπ' αρ. Α. 1082/07.04.2021 (...).

Στο άρθρο 2 ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας ως εξής:

«1. Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας που εμποδίζει το πρόσωπο που έχει τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ να επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του. (...)

2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση (...)

3. Αποδεδειγμένη, με βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρείας), αποκλειστική ανάθεση 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 άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα.

4. Ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος ή απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο.

5. Παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν έχει ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα ή αποδεδειγμένη έλλειψη αποδοχής του διορισμού ή μη ανάληψη καθηκόντων διοίκησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

6. Μη εξόφληση των οφειλών προς το Δημόσιο νομικών προσώπων/νομικών οντοτήτων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία έχουν ως κύριο οικονομικό πόρο (άνω του εβδομήντα τοις εκατό (70%) των ετήσιων εσόδων τους) την τακτική χρηματοδότηση που λαμβάνουν από το Ελληνικό Δημόσιο και το σύνολο των εσόδων τους δεν επαρκεί για την πληρωμή των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

7. Ανάληψη της διοίκησης φορέων της γενικής κυβέρνησης ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση ή / και ολοκλήρωση ελέγχου που έχει διαταχθεί από εισαγγελικές αρχές, από αρχές διαχειριστικού ελέγχου ή από ανεξάρτητες αρχές.

8. Ορισμός ως νομίμου εκπροσώπου αλλοδαπού νομικού προσώπου / νομικής οντότητας, το οποίο δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον, στον εν λόγω νόμιμο εκπρόσωπο δίδεται συγκεκριμένη εντολή ή παρέχεται συγκεκριμένη εξουσιοδότηση από τα πρόσωπα τα οποία διοικούν το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα, ιδίως με σκοπό την εκπλήρωση διαδικαστικών υποχρεώσεων του αλλοδαπού νομικού προσώπου/νομικής οντότητας στην Ελλάδα ή τη διεκπεραίωση συγκεκριμένων υποθέσεων (ενδεικτικά: εκπροσώπηση στην Ελλάδα για την ίδρυση θυγατρικής εταιρείας, εκπροσώπηση για την αγορά ή την πώληση ακινήτου στην Ελλάδα, εκπροσώπηση ενώπιον δημοσίων υπηρεσιών, εκπροσώπηση για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού κ.λπ.).

9. Στην περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν έχουν πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Για την περίπτωση αυτή εκτιμώνται συνολικά και λαμβάνονται υπόψη στοιχεία, όπως ενδεικτικά: η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό, η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, η μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών η μη διαχείριση τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράψει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις».

Σύμφωνα δε με το άρθρο 3 αυτής, ισχύει από τη δημοσίευση και καταλαμβάνει και περιπτώσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί αίτηση περί έλλειψης υπαιτιότητας που η εξέταση της εκκρεμεί ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του Προέδρου και εντεταλμένου στη διοίκηση με βάση το νόμο και το Καταστατικό για την χρονική περίοδο από **22-11-2004 έως και 18-03-2012**. Αυτό σημαίνει ότι είναι καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνος για τις οφειλές της Ένωσης και **τεκμαίρεται η υπαιτιότητα του εκ μόνης τις ιδιότητας του για τις οφειλές που δημιουργούνται ή καθίστανται ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του**.

Ωστόσο, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο και το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρει ο προσφεύγων, ο οποίος **δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να στοιχειοθετεί έλλειψη υπαιτιότητας, όπως μάλιστα αυτά εξειδικεύθηκαν και στην πρόσφατα δημοσιευθείσα ΚΥΑ**. Μάλιστα δε από τα προσκομιζόμενα σχετικά προκύπτει ότι είχε την ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας έχοντας αναλάβει την ενάσκηση των αρμοδιοτήτων του Διοικητικού Συμβουλίου. Δεν υπήρχε μια αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, έτσι ώστε να στοιχειοθετείται έλλειψη υπαιτιότητας, για παράδειγμα δεν υπήρχε μια απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου να αναθέτει αρμοδιότητες του διοικητικού Συμβουλίου σε κάποιον άλλο Γενικό Διευθυντή (Μάνατζερ), παρά το γεγονός, ότι προβλέπεται και στο νόμο και στο Καταστατικό της Ένωσης αυτή η δυνατότητα.

Επομένως από τα παραπάνω δεν υφίσταται κανένας λόγος έλλειψης υπαιτιότητας, αλλά αντίθετα προκύπτει η πραγματική και πλήρης διοίκηση και εκπροσώπηση της ΕΑΣ από τον προσφεύγοντα.

III) Με τον τρίτο λόγο, ο προσφεύγων εσφαλμένως ισχυρίζεται ότι κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ως ισχύει σήμερα, δεν πρέπει να θεωρείται από το Δημόσιο συνυπεύθυνος για τα ως άνω χρέη της οφειλέτιδας, διότι ισχυρίζεται ότι η συνυπευθυνότητα ενεργοποιείται μόνο για οφειλή φόρου εισοδήματος ή οφειλή παρακρατούμενου φόρου.

Σε συνδυασμό με την νομοθεσία που αναφέρεται στην παρούσα έκθεση, προσθέτουμε τα εξής:
Για την ταμειακή βεβαίωση με αρ./2020:

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. **3888/2010** «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», στις ρυθμίσεις του νόμου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι 31.12.2009. Στην διαδικασία εκούσιας κατάργησης φορολογικών εκκρεμοτήτων συμπεριλήφθησαν οι ανέλεγκτες υποθέσεις με εξαίρεση αυτές των πολύ μεγάλων επιχειρήσεων ή οι υποθέσεις που εκκρεμούν στα διοικητικά δικαστήρια α' και β' βαθμού δικαιοδοσίας, εφόσον δεν έχουν συζητηθεί στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο.

Βάσει του Ν. 3888/2010 η κατάργηση των φορολογικών εκκρεμοτήτων πραγματοποιείται με βάση την δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε ανάλογα με τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 (Περαίωση ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος) του Ν.3888/2010 η περαίωση κάθε μιας ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιείται με την καταβολή φόρου επιπλέον εκείνου που τυχόν βεβαιώθηκε με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε.

Συνεπώς και βάσει των παραπάνω προκύπτει ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου που βεβαιώθηκε με την με αριθμό/2010 ταμειακή βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. Νάουσας και αφορά τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2010 είναι φόρος εισοδήματος, ο οποίος προσδιορίστηκε βάσει των ακαθαρίστων εσόδων, επιπλέον εκείνου που βεβαιώθηκε σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οι οποίες υποβλήθηκαν. Η αποδοχή από τον δηλούντα του Εκκαθαριστικού Σημειώματος της παρ. 1 του άρ. 9 του ν.3888/2010 συνεπαγόταν την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούσαν τις χρήσεις αυτές και επέφερε όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Τα δε ποσά των φόρων που προέκυπταν από την ως άνω διαδικασία βεβαιωνόταν ως φόρος εισοδήματος (είδος φόρου 1191) και Φ.Π.Α. (είδος φόρου 2152) εάν συνέτρεχε περίπτωση (σχετ. παρ. 1 αρθ. 6, αρθ 7 παρ. 3, αρθ. 9 εγκ. Πολ 1147/2010 και παρ. 5 Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1156/2010).

Για την ταμειακή βεβαίωση/2011:

Η βεβαίωση αυτή έγινε σύμφωνα με την 136/21.12.2010 απόφαση του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για την ανάκτηση της οικονομικής ενίσχυσης που εισέπραξε η Ε.Α.Σ. από τον Ειδικό Λογαριασμό Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων. Σύμφωνα με το **άρθρο 28 του Ν.2520/1997, όπως προαναφέρθηκε, επεκτάθηκε η ευθύνη των διοικούντων** για χρέη νομικών οντοτήτων από παράνομη ή αχρεώστητη καταβολή γεωργικών ενισχύσεων, λόγω μη τηρήσεως κοινοτικών ή εθνικών διατάξεων, σε βάρος του Ειδικού Λογαριασμού Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων (Ε.Λ.Ε.Γ.Ε.Π.), ο οποίος συστάθηκε δυνάμει του άρθρου 26 του Ν. 992/1979 προκειμένου να ενισχύει τις ομάδες παραγωγών και τις ενώσεις τους, οι οποίες συγκροτούνται στον τομέα της γεωργίας. Οπότε απορριπτέος τυγχάνει και ο τρίτος λόγος της προσφυγής.»

Επειδή, η υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις ως άνω απόψεις της φορολογικής αρχής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Α ΕΙ 2021/19-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.