



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25.10.2021

Αριθμός απόφασης: 3307

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 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. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου και της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. /14.01.2021 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου επί της υπ' αριθ. πρωτ. /06.11.2020 αίτησης απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη για χρέη της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.
6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ / 30.06.2021 έγγραφο της Υπηρεσίας μας.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/07.07.2021 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / 30.07.2021) έγγραφο απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., της, με Α.Φ.Μ. και της, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την επανεξέταση από την Υπηρεσία μας της με αριθμ. πρωτ. /14.01.2021 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επί της υπ' αριθμ. πρωτ. /06.11.2020 αίτησης απαλλαγής των προσφευγουσών από την αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράλειψη απάντησης της φορολογικής αρχής επί του λόγου ανατροπής του μαχητού τεκμηρίου της υπαιτιότητας στο πρόσωπο των προσφευγουσών, ήτοι έλλειψη οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητας.
- Παράβαση του άρθρου 34 του ν.4646/2019

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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 θέμα “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 (Κώδικας 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 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 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. 54646/2019. 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 βαραίνουν 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, 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 ασφαλιστρών, 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, στην υπ' αριθ. πρωτ./23.02.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου αναφέρεται ότι:

« [...] Με την από/20.06.2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» , ΑΦΜ, που εδρεύει επί της Παραλίας Ιρίων Αργολίδας, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), των διατάξεων της Φορολογίας Εισοδήματος και των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2011, 1/1-31/12/2012 & 1/1-31/12/2013.

Επειδή δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της εταιρείας και λόγω της ύπαρξης στη χρήση 2011 παράβασης ΚΒΣ για τη λήψη εικονικών στοιχείων αξίας 33.471,30 ευρώ, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων (2011, 2012 & 2013) εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 ν.2238/1994.

Επίσης, στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές εξωλογιστικά και δεν αναγνώρισε το φόρο εισροών που δηλώθηκε, διότι δεν στηρίζεται σε νόμιμα φορολογικά στοιχεία σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

[...]

Επειδή, εν προκειμένω στην ανωτέρω, προσβαλλόμενη από τις προσφεύγουσες απορριπτική απάντηση της υπηρεσίας μας, παρατέθηκαν αναλυτικώς οι εφαρμοστέοι κανόνες που διέπουν την προκείμενη υπόθεση και υπήχθησαν τα πραγματικά περιστατικά αυτής στους κανόνες δικαίου, ήτοι κατά την περ. β' της παρ. 1 του αρ. 50 του ν.4174/2013 «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 [...]" και την περ. γ' αυτού «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...», συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί παράβασης του άρθρου 34 του ν.4646/2019 είναι μη νόμιμος και πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 2490/84, 701/2001). [...]

Επειδή, η εταιρεία «.....» ως λήπτρια εικονικών τιμολογίων απέκρυψε φορολογητέα ύλη αυξάνοντας τις αγορές-δαπάνες μείωσε το φορολογητέο εισόδημά της και εξέπεσε Φ.Π.Α. αυξάνοντας τις φορολογητέες εισροές.

Επειδή, η ολομέλεια του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) με την 137/2014 απόφασή του γνωμοδότησε ότι: «στην αστική συνευθύνη από φόρο προστιθέμενης αξίας που επιβλήθηκε στο νομικό πρόσωπο κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισροών του, δεν είναι δυνατή η κατανομή της, κατά τις διακρίσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι, επί εξωλογιστικού προσδιορισμού, ως εν προκειμένω, όπου δεν τίθενται υπόψη του ελέγχου βιβλία και στοιχεία, είναι αντικειμενικά αδύνατη η ελεγκτική διαπίστωση της χρέωσης και της απόδοσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατ' εφαρμογή των διακρίσεων που διαλαμβάνονται στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994. Συνεπώς, στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού η προσωπική και εις ολόκληρον συνευθύνη με το νομικό πρόσωπο για τις, μετά την 1.12.1998, οφειλές αυτού, που προέκυψαν από Φ.Π.Α κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρις εξοφλήσεως.»

Επειδή, οι ισχυρισμοί της πρώτης εκ των προσφευγουσών περί μη ουδεμίας ανάμειξης στη διοίκηση της εταιρείας δεν ευσταθούν δεδομένου ότι σύμφωνα με πρακτικό της 9/7/2011 του Διοικητικού Συμβουλίου (ΦΕΚ/23.8.2011) «Το Διοικητικό Συμβούλιο αναθέτει την ενάσκηση όλων ανεξαιρέτως των καθηκόντων του, πλην εκείνων για τα οποία ο νόμος απαιτεί συλλογική ενέργειά του, στην Διευθύνουσα Σύμβουλο της εταιρείας και σε περίπτωση σοβαρού κωλύματος ή απουσίας της στην Αντιπρόεδρο του Δ.Δ. Έτσι με μόνη την υπογραφή της Διευθύνουσας Συμβούλου της εταιρείας κάτω από την εταιρική σφραγίδα και επωνυμία δεσμεύεται έγκυρα η εταιρεία καθ' όλη τη διάρκεια της θητείας του Διοικητικού Συμβουλίου.»

Επειδή οι ισχυρισμοί της δεύτερης εκ των προσφευγουσών περί μη πραγματικής ανάμειξης στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας, ότι πολλές φορές εν αγνοία της ήταν στη σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και ουδέποτε είχε ασκήσει εν τοις πράγμασι τα εκ της ιδιότητάς της ως Διευθύνουσας Συμβούλου δικαιώματα ούτε έχει αναλάβει υποχρεώσεις ή δεσμεύσεις στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας δεν ευσταθούν δεδομένου ότι η προσφεύγουσα υπογράφει και επιβεβαιώνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρήσης 2013 υπογράφοντας τον δημοσιευμένο ισολογισμό της χρήσης 2013 (σχετ. ΦΕΚ/19.9.2014) Από το δημοσιευμένο στο ΓΕΜΗ πρακτικό συνεδρίασης στις 30/6/2013 της ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας, για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων χρήσης 2012, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέχει 120.897 μετοχές της εταιρείας και ο σύζυγός της 28.063 μετοχές επί συνόλου 1.330.000 μετοχών (εκπροσωπούν το 11,2% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας) με ισάριθμες ψήφους. Επίσης από το ίδιο πρακτικό της Γ.Σ. προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με την ιδιότητα της αντιπροέδρου του Δ.Σ. και της Διευθύνουσας Συμβούλου της εταιρείας, υποβάλλει στη Γ.Σ. των μετόχων της εταιρείας τον ισολογισμό 31/12/2012 της εταιρείας, το προσάρτημα και την έκθεση των Ελεγκτών προς έγκριση και ζητά την απαλλαγή των μελών του Δ.Σ. και των ελεγκτών από κάθε ευθύνη για τα πεπραγμένα της υπό κρίση χρήσης 1/1/2012-31/12/2012.

Επειδή η προσφεύγουσα, ως μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας και λόγω συγγενικού δεσμού (σύζυγος) με τον, πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο της «.....» κατά το χρόνο του ελέγχου, γνώριζε τα σχετικά με τη διοίκηση.

Επειδή οι ισχυρισμοί της τρίτης εκ των προσφευγουσών περί μη πραγματικής ανάμειξης στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας, ότι πολλές φορές εν αγνοία της ήταν στη σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και ουδέποτε έχει ασκήσει εν τοις πράγμασι τα εκ της ιδιότητάς της ως Διευθύνουσας Συμβούλου δικαιώματα ούτε έχει αναλάβει υποχρεώσεις ή δεσμεύσεις στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας, δεν ευσταθούν, δεδομένου ότι, η προσφεύγουσα υπογράφει και επιβεβαιώνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρήσης 2011 υπογράφοντας τον δημοσιευμένο ισολογισμό της χρήσης 2011 (σχετ. ΦΕΚ/10.8.2012). Από το δημοσιευμένο στο ΓΕΜΗ πρακτικό συνεδρίασης στις 30/6/2013 της ετήσιας τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας, για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων χρήσης 2012, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέχει 554.610 μετοχές της εταιρείας επί του συνόλου 1.330.000 μετοχών (εκπροσωπεί το 41,7% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας) με ισάριθμες ψήφους. Επίσης από το ίδιο πρακτικό της Γ.Σ. προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ως μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας (αντιπρόεδρος με ανάθεση ενάσκησης όλων των ανεξαιρέτως καθηκόντων του σε περίπτωση κωλύματος ή απουσίας του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου) μέχρι την ημερομηνία παραίτησής της από το Δ.Σ. στις 14.11.2014 σχετ.ΦΕΚ/14.12.2014 και λόγω συγγενικού δεσμού (κόρη) με τον πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της γνώριζε τα σχετικά με τη διοίκηση, τον διενεργηθέντα έλεγχο, τις ελεγχόμενες χρήσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητά τους και το βάρος της απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, το φέρουν οι προσφεύγουσες.

Επειδή, η αλληλέγγυα ευθύνη τους αξιολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό προς τις διατάξεις των άρθρων 34 και 66 παρ. 29 του ν. 4646/2019.

Επειδή δεν επικαλούνται κανένα ουσιώδες στοιχείο που να συνηγορεί στην πραγματική έλλειψη υπαιτιότητάς τους, υποχρέωση που βαρύνει τους οφειλέτες και συνακόλουθα δεν αποδεικνύουν το σχετικό ισχυρισμό τους.

Επειδή εξακολουθούν να ευθύνονται για τις οφειλές τους προς το Ελληνικό Δημόσιο, για τις διαχειριστικές περιόδους των ετών που τελούσαν ως Διευθύνουσες Σύμβουλοι της ανωτέρω εταιρίας. [...]

Να απορριφθεί η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή.»

Επειδή, με την 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” ορίζεται 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, με το αριθ. πρωτ. . ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ / 30.06.2021 έγγραφο προς την αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου) ζητήσαμε συμπληρωματικές αιτιολογημένες απόψεις επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κατόπιν της ως άνω Κοινής Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, η ως άνω φορολογική αρχή με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/27.07.2021 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / 30.07.2021) έγγραφο εμμένει στις αρχικές της απόψεις.

Επειδή, ωστόσο, στην περίπτωση 41 της Ε. 2173/30.10.2020 με θέμα “Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013”, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

«Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/1994 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε

βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, οι εν λόγω οφειλές της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, προέκυψαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σύμφωνα με την υπ' αριθ./20.06.2017 εντολή ελέγχου, προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη των ελεγχόμενων περιόδων 2011, 2012 και 2013 εξωλογιστικά, λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας «.....» ζητήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. το έτος 2017, από τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, ενώ οι προσφεύγουσες, και, είχαν αποχωρήσει από την εταιρεία από την 26.07.2012, 04.09.2013 και 03.08.2011 αντίστοιχα.

Επειδή, την υποχρέωση για προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων στη Φορολογική Αρχή έχει ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, ήτοι στην συγκεκριμένη περίπτωση ο με ΑΦΜ

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 17.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., της, με Α.Φ.Μ. και της, με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις υπόχρεες.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.