



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25.10.2021

Αριθμός απόφασης: 3306

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 05.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, 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. /28.12.2020 αίτησης άρσης των μέτρων και απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές της εταιρείας «.....» και ΑΦΜ

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ / 30.06.2021 έγγραφο της Υπηρεσίας μας.
7. Το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../07.07.2021 (αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / 22.07.2021) 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 05.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση από την Υπηρεσία μας της με αριθ. πρωτ. /14.01.2021 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επί της υπ' αριθ. πρωτ. /28.12.2020 αίτησης απαλλαγής της προσφεύγουσας από την αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές της εταιρείας «.....» και ΑΦΜ, ισχυριζόμενη ότι δεν συντρέχουν για το πρόσωπο της οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 παρ. 1 του ν. 4174/2013.

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 (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 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:

Β. 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 δύναται 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 7εισοδήματος 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./12.02.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου αναφέρεται ότι:

«Ι Σύντομο ιστορικό της υπόθεσης

Το έτος 2001 και, συγκεκριμένα, την 23.10.2001 συστάθηκε, δυνάμει του υπ' αριθ./.2001 Καταστατικού Συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Ρόδου κ., Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», η οποία κατεχωρήθη νομίμως στα βιβλία Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης του Πρωτοδικείου Ρόδου με α.α./2001 και δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ./2001 (Τεύχος Α.Ε. & Ε.Π.Ε.). Με την από/24.4.2002 Πράξη της Συμβολαιογράφου Ναυπλίου, η έδρα της εταιρείας μεταφέρθηκε στην πόλη του Άργους. Περαιτέρω, με την από/2002 Πράξη της ίδιας ως άνω Συμβολαιογράφου, η εταιρεία μετονομάστηκε σε «.....», διατηρώντας τον ως άνω διακριτικό τίτλο που διέθετε από της ιδρύσεώς της, ενώ με την υπ' αριθ./31.8.2004 Πράξη της ίδιας Συμβολαιογράφου, η εταιρεία μεταβίβασε την εταιρική της μερίδα στην προσφεύγουσα. Ακολούθως, με το υπ' αριθ./16.8.2006 συμβόλαιο της ίδιας Συμβολαιογράφου επήλθε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας μέσω εισφοράς της, μετά την οποία ανέλαβε ποσοστό πενήντα ένα εκατοστά (51%) επί του εταιρικού κεφαλαίου, υπολειπομένου στον αδελφό της ποσοστού σαράντα εννέα εκατοστών (49%), ενώ ταυτόχρονα ορίστηκε διαχειρίστρια της εταιρείας. Τελικώς, με την υπ' αριθ./20-6-2011 πράξη της Συμβολαιογράφου Άργους η εταιρεία λύθηκε και τέθηκε υπό εκκαθάριση, με εκκαθαρίστρια την προσφεύγουσα.

Με την υπ' αριθ./2016 (αρ. πρωτ./13.04.2016) ατομική ειδοποίηση καταβολής – υπερημερίας της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ότι ευθύνεται για ατομικά της χρέη και για χρέη με την ιδιότητά της ως διαχειρίστρια της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ κατά το χρονικό διάστημα από 23-8-2006 έως τη διακοπή εργασιών της παραπάνω εταιρείας όταν επέλθει. Το ύψος των εν λόγω οφειλών, δυνάμει της ως άνω ατομικής ειδοποίησης, ανερχόταν στο συνολικό ποσό των ευρώ 590.427,07, πλέον προσαυξήσεων και τόκων. Ενώ, με την υπ' αρ./2018 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής – Υπερημερίας της κ. Προϊσταμένης της Α.Α.Δ.Ε. Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου (αρ. πρωτ./26.02.2018), γνωστοποιήθηκε ότι είναι ως συνυπόχρεη, ενεχόμενη προσωπικά και αλληλεγγύως μετά της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., για υφιστάμενες οφειλές. Το ύψος απάντων των ανωτέρω οφειλών, δυνάμει της ως άνω ατομικής ειδοποίησης, ανέρχεται στο συνολικό ποσό των ευρώ 951.893,16. Ήδη σήμερα το συνολικό ποσό ανέρχεται σε 1.124.939,29 ευρώ (κεφάλαιο 598.847,17 ευρώ πλέον προσαυξήσεων – τόκων 526.083,12 ευρώ).

Οι ανωτέρω οφειλές της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ (διαφορές φ.εισ. και ΦΠΑ, ως επίσης και πρόστιμα ΚΒΣ) δημιουργήθηκαν από την εκ μέρους της υπηρεσίας μας διαπίστωση (κατόπιν γενόμενου φορολογικού ελέγχου) της παραβάσεως της αποδοχής εικονικών τιμολογίων).

Κατά των ανωτέρω πράξεων ατομικής ειδοποίησης καταβολής – υπερημερίας της υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα άσκησε ανακοπές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ναυπλίου [...]

1. [...] Εκδόθηκε η υπ' αριθ./2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ναυπλίου (Τμήμα Μονομελές) η οποία απέρριψε την ανακοπή [...]

2. [...] Εκδόθηκε η υπ' αρ./2019 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ναυπλίου (Τμήμα Μονομελές), η οποία έκανε εν μέρει δεκτή την ανακοπή και ακύρωσε την/26-2-2018 ατομική ειδοποίηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, κατά το μέρος που αφορά τις/6-7-2016,/26-7-2016 και/30-6-2017 ταμειακές βεβαιώσεις χρεών της εταιρείας «.....». [...]

[...]

Με την υπ' αρ. πρωτ./11.3.2020 αίτησή της ενώπιον της υπηρεσίας μας, αιτήθηκε την εν προκειμένω εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 παρ.1 και 66 παρ. 29 του Ν.4646/2019, ως ίσχυαν τότε και προ της αναμενόμενης τότε Εγκυκλίου, επί της οποίας εξεδόθη η υπ' αρ./5.6.2020 απορριπτική απάντηση κατά της οποίας, δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή.

Ακολούθως, με την υπ' αρ. πρωτ./28.12.2020 αίτησή της ενώπιον της υπηρεσίας μας, αιτήθηκε την εκ νέου εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 παρ.1 και 66 παρ.29 του Ν.4646/2019, επί της οποίας εξεδόθη η προσβαλλόμενη υπ' αρ./14.1.2021 απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και κατά αυτής άσκησε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

II Προβαλλόμενοι λόγοι και απόψεις της φορολογικής αρχής

1^{ος} προβαλλόμενος λόγος:

Πλημμελής αιτιολογία αναφορικά με την κρίση περί αλληλέγγυας ευθύνης για την πληρωμή των χρεών της εταιρείας

Άποψη της φορολογικής αρχής

[...] Επειδή, εν προκειμένω, στην ανωτέρω προσβαλλόμενη από την προσφεύγουσα, απορριπτική απάντηση της υπηρεσίας μας, παρατέθηκαν αναλυτικώς οι εφαρμοστέοι κανόνες που διέπουν την προκείμενη υπόθεση και υπήχθησαν τα πραγματικά περιστατικά αυτής στους κανόνες δικαίου, επικουρούμενοι και από στοιχεία της νομολογίας και ειδικότερα από απόφαση δικαστηρίου (απόφαση/2018 Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Ναυπλίου) που έκρινε *ad hoc*, συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας είναι μη νόμιμος και πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος και ουσία αβάσιμος, όπως προκύπτει και από τα στοιχεία του φακέλου.

2^{ος} προβαλλόμενος λόγος:

Η εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας.

Άποψη της φορολογικής αρχής:

[...] Με την προσκομιζόμενη/2013 αμετάκλητη απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Ναυπλίου η αποδιδόμενη, στα πλαίσια της δίκης προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας για χρέη από φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και πρόστιμα ΚΒΣ της πιο πάνω εταιρείας, λόγω της ιδιότητάς της ως διαχειρίστριας αυτής σύμφωνα με το εταιρικό καταστατικό κατά το χρόνο λύσης της εταιρείας (2011), στηρίζεται σε διαφορετική νομική βάση (άρθρ. 115 παρ. 2ΚΦΕ, αρ. 50 Ν.4174/2013) και σε διαφορετικά πραγματικά περιστατικά, αφορά δε, άλλης μορφής ευθύνη από την αποδιδόμενη στα πλαίσια των ανωτέρω ποινικών διαδικασιών. Συνεπώς, αλυσιτελώς επικαλείται τις σκέψεις της ανωτέρω απόφασης σχετικά με την έλλειψη της πραγματικής της ενασχόλησης με την διοίκηση της εταιρείας.

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δε επηρεάζουν ούτε τη νομιμότητα, ούτε τη βασιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή η αλληλέγγυα ευθύνη της 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 η προσφεύγουσα δεν επικαλείται κανένα ουσιώδες στοιχείο που να συνηγορεί στην πραγματική έλλειψη υπαιτιότητάς της, υποχρέωση που βαρύνει την οφειλέτιδα και συνακόλουθα δεν αποδεικνύει το σχετικό ισχυρισμό της.

Επειδή η προσφεύγουσα εξακολουθεί να ευθύνεται για τις οφειλές της προς το Ελληνικό δημόσιο, για τις διαχειριστικές περιόδους των ετών που τελούσε ως διαχειρίστρια και εκκαθαρίστρια.

[...]

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/07.07.2021 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / 22.07.2021) έγγραφο εμμένει στις αρχικές της απόψεις και επιπροσθέτως αναφέρει τα εξής:

«Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας, έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπό της, ή έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα ή μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών ή μη διαχείριση των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής της) ή μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων.

Περαιτέρω, από μόνη της η μη ύπαρξη υπογραφής σε οικονομικές καταστάσεις ή πρακτικά διοικητικού συμβουλίου, δεν καθιστά εντελώς αμέτοχη την προσφεύγουσα στη μη ανάμειξη της εταιρείας, καθώς πρέπει να συνεκτιμηθεί το γεγονός ότι ως μέτοχος και εκκαθαρίστρια πέραν των προσωπικών δικαιωμάτων (συμμετοχή στη συνέλευση, δικαίωμα ψήφου κλπ), είχε και περιουσιακά δικαιώματα, ήτοι δικαίωμα συμμετοχής στα καθαρά κέρδη της εταιρείας και στο προϊόν εκκαθάρισης, με την αντίστοιχη υποχρέωση να ενδιαφέρεται μεθοδικά για την πορεία της εταιρείας και να μην επαφίεται μόνο στην αποκομιδή οφειλών και εσόδων από τη δραστηριότητα αυτής.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο, θεωρούμε ότι ευθύνεται για τις οφειλές της προς το Ελληνικό Δημόσιο, και ως προς τις οποίες παραμένουν σε ισχύ τα εις βάρος της ληφθέντα μέτρα ως διαχειρίστρια και εκκαθαρίστρια αυτής και εναπόκειται πλέον στην κρίση των Διοικητικών Δικαστηρίων το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης για τις οφειλές της εταιρείας, οι αποφάσεις των οποίων είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10 της Ε. 2173/30.10.2020 με θέμα “Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013”, «...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 δύναται 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.»

Επειδή, με την προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επί της υπ' αριθ. πρωτ./28.12.2020 αίτησης της προσφεύγουσας, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου έκρινε ότι η προσφεύγουσα ευθύνεται για οφειλές της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, προερχόμενες από καταλογισμό Φ.Π.Α., φόρου εισοδήματος, καθώς και πρόστιμα Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ., για τις διαχειριστικές περιόδους των ετών 2003-2005.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 05.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., απαλλάσσοντας την προσφεύγουσα από αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, προερχόμενες μόνο από πρόστιμα Κ.Β.Σ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.