



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/12/2021

Αριθμός απόφασης: 4629

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 28.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθ. πρωτ. /2021 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά στην από 25/06/2021 αίτηση του για την απαλλαγή από τα χρέη της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. πρωτ./2021 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά στην από 25/06/2021 αίτηση του για την απαλλαγή από τα χρέη της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ
5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/20-10-2021 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση από την Υπηρεσία μας της με αρ. πρωτ./2021 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά στην από 25/06/2021 αίτηση του για την απαλλαγή από τα χρέη της εταιρείας 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 βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία

συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά, γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

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 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

.....

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 ιδιοτήτάς 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 με την εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ [Ε 2196/26-10- 2021](#) με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Α' 170, ΚΦΔ) στους αλληλεγγύως ευθυνόμενους διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 118Α του ν. 2725/1999 (Α' 121)» ορίζονται τα εξής:

«Η παρούσα εφαρμόζεται για την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων αθλητικά νομικά πρόσωπα.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της [Ε. 2173/2020](#) εγκυκλίου σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 118Α του ν. 2725/1999](#) ορίζεται ότι τα πρόσωπα, που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των αθλητικών ανωνύμων εταιριών (Α.Α.Ε.) ή των τμημάτων αμειβομένων

αθλητών των αθλητικών σωματείων ή των συνεταιρισμών αυτών ή των αθλητικών επαγγελματικών ενώσεων ή των αθλητικών ομοσπονδιών, που καλλιεργούν άθλημα επαγγελματικού χαρακτήρα, κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης ή διαχωρισμού τους σε νέα νομικά πρόσωπα, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των φόρων, που, κατά τις ισχύουσες διατάξεις, οφείλονται από τα ως άνω αθλητικά νομικά πρόσωπα, καθώς και των φόρων, που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Τα ως άνω πρόσωπα έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων, που διετέλεσαν αντίστοιχα διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές του νομικού προσώπου, ως προς τους φόρους, που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Τα ως άνω πρόσωπα ευθύνονται σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου προσωπικώς και αλληλεγγύως, για τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου, που εκπροσωπούν ως εξής: α) αν έχει γίνει παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μια από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά, β) αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μια από τις ως άνω ιδιότητες, κατά το χρόνο, που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Σύμφωνα δε με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου οι Πρόεδροι των Δ.Σ., διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των Α.Α.Ε., Τ.Α.Α. ή σωματείων, που συμμετέχουν στα επαγγελματικά πρωταθλήματα, ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το αντίστοιχο νομικό πρόσωπο για τα χρέη που αυτό δημιουργεί κατά το χρονικό διάστημα της θητείας τους.

Σύμφωνα με το γ' εδάφιο της παρ. 5 του ίδιου άρθρου πρόεδροι Δ.Σ., διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι των προσωρινών διοικήσεων (των Α.Α.Ε., Τ.Α.Α. ή σωματείων) ευθύνονται με την ατομική τους περιουσία μόνο για τα χρέη και τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου που δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας τους.

Τέλος, σύμφωνα με διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 ν. 4646/2019 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 ν. 4174/2013 ισχύουν από τη δημοσίευσή τους (ήτοι 12-12-2019) και εφαρμόζονται και για οφειλές οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12-12-2019 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. 2. Επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 και όπως διευκρινίστηκε με την με αριθ. Ε.2173/2020 εγκύκλιο, οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, ισχύουν από 12.12.2019 για οφειλές νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και εφαρμόζονται: α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από την πιο πάνω ημερομηνία και μετά (νέες υποθέσεις),

β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από την πιο πάνω ημερομηνία και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν από την ημερομηνία αυτή (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) για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από την πιο πάνω ημερομηνία (παλαιές υποθέσεις), αναδρομικά, αφενός κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου για άρση των ληφθέντων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης και αφετέρου αυτοδικαίως, εφόσον δεν είχαν επιβληθεί τέτοια μέτρα μέχρι την πιο πάνω ημερομηνία.

3. Κατά συνέπεια, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, για οφειλές αθλητικών νομικών προσώπων οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ ισχύουν τα ακόλουθα:

- για οφειλές που είχαν βεβαιωθεί πριν από τις 12.12.2019 (παλαιές υποθέσεις) για τους διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως με αυτά με βάση είτε τις διατάξεις του άρθρου 118Α του ν. 2725/1999 είτε οποιαδήποτε προϊσχύσασα αυτού διάταξη (όπως για παράδειγμα το άρθρο 115 ν. 2238/1994 και η περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000), εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην Ε.2173/2020 Εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ.

- για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από 12.12.2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν από τις 12.12.2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ εφαρμόζονται αυτοδικαίως και για τους διοικούντες αθλητικά ν.π., με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης τους σε σχέση με τις προαναφερθείσες διατάξεις, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην Ε.2173/2020 εγκύκλιο.

- Ομοίως, για τις οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12.12.2019 και μετά (νέες υποθέσεις) εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ και όχι οι διατάξεις του άρθρου 118 Α του ν. 2725/1999.

4. Τέλος, για οφειλές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ οι διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα εξακολουθούν να ευθύνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 118 Α του ν. 2725/1999.».

Επειδή, από τη με ημερομηνία 04/08/2021 Έκθεση Απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα ακόλουθα: «...Ο προσφεύγων είχε ασκήσει την προγενέστερη (πρώτη) υπ' αρ./2020 αίτηση του κατ' άρθρο 66 του ν.4646/2019. Επί της τελευταίας εκδόθηκε η υπ' αρ./2020 απόφαση με την οποία αναγνωρίστηκε η αλληλέγγυα ευθύνη του αιτούντος για μέρος του υπό ΑΤΒ/2008 (γρ. 4) χρέους της ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ). Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η ευθύνη του εκτεινόταν κατά το αναγόμενο στη θητεία του μέρος, σύμφωνα με το γεγνημένο επιμερισμό του ποσού, ήτοι για ποσό (κατά κεφάλαιο) 22.999,73 ευρώ πλέον τόκων και προσαυξήσεων..»

Επειδή στην προαναφερόμενη με αρ. πρωτ./2020 απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά με την οποία αναγνωρίστηκε η αλληλέγγυα ευθύνη του

προσφεύγοντος για μέρος του υπό ΑΤΒ/2008 (γρ. 4) χρέους της ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) αναφέρεται ότι: «Ο αιτών φορολογούμενος διετέλεσε μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου της ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ κατά το χρονικό διάστημα από 4-2-2003 έως 22-4-2004 (υπ' αριθμ. /2003 ΦΕΚ τ. ΑΕ & ΕΠΕ). Ακολούθως, κατέλαβε τη θέση του Αντιπροέδρου αυτής έχοντας μάλιστα και εξουσία εκπροσώπησης της εν λόγω εταιρείας σύμφωνα με το από 22-4-2004 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου (υπ' αριθμ. /2004 ΦΕΚ τ. ΑΕ & ΕΠΕ) μέχρι την 30^η-12-2004 οπότε ανέλαβε χρέη Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ. /2005 ΦΕΚ τ. ΑΕ & ΕΠΕ. Την τελευταία ιδιότητα διατήρησε μέχρι την 6^η-9-2005 οπότε παραιτήθηκε και ορίσθηκε εκ νέου Αντιπρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου της εν λόγω εταιρείας μέχρι την 27^η-7-2010, ημερομηνία κατά την οποία ορίσθηκε νέο Διοικητικό Συμβούλιο στο οποίο πλέον δεν συμμετείχε (βλ. σχ. τα με αριθμούς /2005, /2006, /2006, /2006, /2007, /2008, /2009 και /2010 ΦΕΚ τ. ΑΕ & ΕΠΕ)....

Περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /2015 βεβαίωση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2005 έως 31-12-2005 εκδόθηκε το με αριθμό /2008 φύλλο ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών για μεταγραφές ποδοσφαιριστών σε βάρος του ως άνω αναφερόμενου νομικού προσώπου από το ΠΕΚ Πειραιά με το οποίο καταλογίστηκε συνολική οφειλή (κύριος και πρόσθετος φόρος 60.388,01 ευρώ και 71.487,92 ευρώ, τέλη χαρτοσήμου 3.019,39 ευρώ και προσαύξηση 3.574,40 ευρώ, Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 603,96 ευρώ και προσαύξηση 714,88 ευρώ) ποσού 139.788,56 ευρώ και στη συνέχεια επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς (αρ. πράξης συμβιβασμού /2008) με την οποία μειώθηκαν ο πρόσθετος φόρος και οι προσαυξήσεις στα 3/5, διαμορφωθείσας της οφειλής σε ποσό 109.477,67 ευρώ. Από το ανωτέρω ποσό καταβλήθηκε ποσοστό 20% (21.895,53 ευρώ) κατά το συμβιβασμό, ενώ βεβαιώθηκε το υπόλοιπο (87.582,12 ευρώ) με την υπ' αριθμ. /..... /2008 πράξη ταμειακής βεβαίωσης. Στη συνέχεια διεγράφη ποσό 12.184,10 ευρώ και το χρέος διαμορφώθηκε σε 75.398,03 ευρώ. Από το ποσό αυτό επιμεριστικά ποσό 22.999,73 ευρώ αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2005 έως 31-8-2005, ενώ το υπόλοιπο (52.398,30 ευρώ) τη διαχειριστική περίοδο 01-09-2005 έως 31-12-2005.

Σημειωτέον ότι οι λοιπές οφειλές της εν λόγω ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας είτε ανάγονται σε χρονικό διάστημα διάφορο της θητείας του αιτούντος, προγενέστερο ή μεταγενέστερο αυτής, είτε αφορούν σε είδος χρέους (π.χ. φόρο εισοδήματος) για το οποίο δεν υπέχει ευθύνη με βάση το ισχύον κατά τη θητεία του νομικό καθεστώς αλληλέγγυας ευθύνης (αρ. 101 σε συνδυασμό με 115 ν. 2238/1994) λαμβανομένης υπόψη και της μη συμμετοχής του στο τελευταίο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας και ως εκ τούτου της μη ενεργοποίησης στο πρόσωπο ευθύνης από την επιγενόμενη διάλυση της εταιρείας.

Επειδή κατ' άρθρο 66 παρ. 29 του ν. 4646/2019, όπως αυτό αντικαταστάθηκε αναδρομικά από της ισχύος του δυνάμει του άρθρου 31 παρ. 2 του ν. 4701/2020, οι παρ. 1 και 2 του ως άνω άρθρου 50 ΚΦΔ, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του

άρθρου 34 του ν. 4646/2019, εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του εν λόγω νόμου 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 Ν.4646/2019, του άρθρου 115 του ν.2238/1994, της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998, της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000, καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, 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 τα ανωτέρω εκπιθέμενα, το χρονικό διάστημα από 22-4-2004 έως 6-9-2005 οριοθετεί την αστική ευθύνη του αιτούντος για τα εταιρικά χρέη, καθότι αυτή συνάπτεται με τη θητεία ορισμένου προσώπου υπό μία εκ των διαλαμβανόμενων στο άρθρο 50 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ιδιοτήτων. Ειδικότερα, η γέννηση της αστικής συνευθύνης του διοικούντος για τις οφειλές του νομικού προσώπου συνδέεται με τη χρονική στιγμή επέλευσης του ληξιπροθέσμου της σχετικής οφειλής και της υπερημερίας του περί την καταβολή ή απόδοση αυτής (ανεξαρτήτως χρόνου γέννησης αυτής), εκτός και εάν έχει μεσολαβήσει φορολογικός έλεγχος οπότε ο νομοθέτης μεταθέτει την αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπο που είχε την ιδιότητα του διοικούντος κατά το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται οι σχετικές οφειλές.

Επειδή η υπό ΑΤΒ/2008 (γραμμή 4) οφειλή της ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας «.....» βεβαιώθηκε προ της έναρξης ισχύος του Ν.4646/2019 και δη κατόπιν ελέγχου, ανάγεται δε εν μέρει σε χρονικό διάστημα που εμπίπτει στη θητεία του αιτούντος, προέκυψε ευθύνη αυτού για το συγκεκριμένο χρέος κατά το μέρος που ανάγεται στη θητεία του, ήτοι για ποσό 22.999,73 ευρώ πλέον τόκων και προσαυξήσεων. Συνακόλουθα, η από 9-3-2020 αίτηση του κρίνεται απορριπτέα κατά το μέρος που αφορά στη συγκεκριμένη οφειλή, ενώ πρέπει να γίνει δεκτή για τις λοιπές οφειλές του αναφερόμενου νομικού προσώπου...»

Επειδή, στη με ημερομηνία 04/08/2021 Έκθεση Απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, αναφέρονται τα ακόλουθα: «..Επί της υπαιτιότητας: Σύμφωνα με την παρ. 25 της Ε 2173/30-10-2020 πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παρ. 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. Κατά την έννοια επομένως της προαναφερόμενης διάταξης καθιερώνεται τεκμήριο για την ύπαρξη της υπαιτιότητας, το οποίο όμως είναι μαχητό αφού ο αιτών φέρει το βάρος (αντ)απόδειξης για τη μη ύπαρξη της υπαιτιότητας.

Εν προκειμένω, από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και από τα στοιχεία του φακέλου δεν προέκυψε ότι συντρέχει κάποια από τις περιπτώσεις απαλλαγής σύμφωνα με την υπ' αρ. Α1082/14-04-2021 (ΦΕΚ Β' 1487/13-04-2021) κοινή απόφαση του

Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013». Μάλιστα, στην περίπτωση ύπαρξης μίας εκ των ιδιοτήτων του άρθρου 50 παρ. 1 ΚΦΔ δύναται να αποκλεισθεί η συνδρομή της υπαιτιότητας υπό τους όρους της παρ. 9 της εν λόγω απόφασης, εφόσον αποδεικνύεται ότι δεν υφίσταται πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση του νομικού προσώπου. Προς τούτο δε συνεκτιμώνται στοιχεία, όπως ενδεικτικά η μη υπογραφή πρακτικών ΔΣ ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις. Στην υπό εξέταση περίπτωση ο προσφεύγων, αν και επικαλείται την αμιγώς τυπική του ενασχόληση με θέματα διοίκησης της εταιρείας, εν τούτοις υπογράφει άπαντες τους ισολογισμούς εντός της θητείας του. Άλλωστε, η κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος συμμετοχή στην εκπροσώπηση του , ως Προέδρου αυτής, δεν αποτελεί καθεαυτήν πειστικό επιχείρημα υπέρ της μη ανάμειξης/αποκλεισμού του πρώτου σε θέματα διοίκησης λόγω εμπειρίας του τελευταίου στο χώρο του ποδοσφαίρου.

Συνεπώς, και κατόπιν συνεκτίμησης της υπ' αρ. Α 1082/2021 (ΦΕΚ Β'1487/13-04-2021) κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ προτείνουμε την απόρριψη του εν λόγω ισχυρισμού ως ουσία αβάσιμου.»

Επειδή, η υπηρεσία μας, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες διατάξεις και τις οδηγίες που δόθηκαν από την Διοίκηση με τις ως άνω αποφάσεις και εγκυκλίους (Ε2173/2020, Α1082/2021 και την πρόσφατη Ε2196/27-10-2021), 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. /28-07-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του , με ΑΦΜ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.