



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3856

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604536

**Fax** : 2131604567

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψιν:

**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 17/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ..... επί της οδού ....., κατά της με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙ.Σ. ....ΕΞ. 2020 /09-06-2020 απάντησης της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙ.Σ., επί της με αρ. πρωτ. ..../10-03-2020 αίτησής του για την παύση της αλληλέγγυας ευθύνης του με την ιδιότητά του ως εκκαθαριστή για την καταβολή των οφειλών της

ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙ.Σ. ....ΕΞ. 2020 /09-06-2020 απάντηση της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙ.Σ., επί της με αρ. πρωτ. ..../10-03-2020 αίτησής του για την παύση της αλληλέγγυας ευθύνης του με την ιδιότητά του ως εκκαθαριστή για την καταβολή των οφειλών της ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ...., 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 α) την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙ.Σ. ....ΕΞ. 2020 /09-06-2020 απάντησης της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙ.Σ., επί της με αρ. πρωτ. ..../10-03-2020 αίτησής του για την παύση της αλληλέγγυας ευθύνης του με την ιδιότητά του ως εκκαθαριστή για την καταβολή των οφειλών της .....ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., και β) την άρση των ληφθέντων σε βάρος του μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης, ισχυριζόμενος ότι δεν συντρέχουν για το πρόσωπο του οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 του ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 34 του ν.4646/2019, σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 29 του ν. 4646/2019.

**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 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 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**, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε. 2196/26-10-2021 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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)» διευκρινίζεται ότι:

#### **«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

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 προΐσχύσασα 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,** στην με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙ.Σ. ....ΕΞ. 2020 /09-06-2020 προσβαλλόμενη απάντηση της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙ.Σ., επί της με αρ. πρωτ. ..../10-03-2020 αίτηση του προσφεύγοντος γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

« Σε απάντηση της ανωτέρω αίτησης σας, με την οποία ζητάτε την απαλλαγή και παύση της αλληλέγγυας ευθύνης σας, υπό την ιδιότητα σας ως εκκαθαριστή της .....ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 4646/2019 και ισχύει, σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 29 του Ν. 4646/2019, θέτουμε υπ' όψιν σας τα εξής:

1. Δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../28-04-2005 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου ..... (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας) οριστήκατε εκκαθαριστής της υπό εκκαθάριση τελούσας .....ανωνύμου εταιρείας «.....» με ΑΦΜ .....

2. Στο με αριθ. ....../20-09-2010 ΦΕΚ τ. ΑΕ και ΕΠΕ δημοσιεύτηκε πρόσκληση σας προς τους μετόχους της «.....» για σύγκληση έκτακτης Γενικής Συνέλευσης με θέμα την παραίτηση των εκκαθαριστών, η οποία ουδέποτε πραγματοποιήθηκε. Το εν λόγω ΦΕΚ αποτελεί και την τελευταία ανακοίνωση της «.....», σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ....../13-03-2018 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή-Τμήμα Εποπτείας Εισηγμένων Α.Ε. & Αθλητικών Α.Ε.

3. Η Υπηρεσία μας εξέδωσε σε βάρος σας, υπό την ιδιότητά σας ως εκκαθαριστή της ποδοσφαιρικής ανωνύμου εταιρείας «.....» με ΑΦΜ ....., από 28/04/2005, σύμφωνα με το άρθρο 118Α του Ν. 2725/1999, τη με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ .....ΕΞ 2018 / 19-06-2018 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής-Υπερήμερίας, για συνολική οφειλή ποσού 16.651.545,19 ευρώ, η οποία σας κοινοποιήθηκε την 26-6-2018, και κατά της οποίας έχει ασκηθεί από εσάς η με αριθμ. κατάθεσης ΑΚ...../2018 ανακοπή. Στην ως άνω ειδοποίηση περιλαμβάνονται οι ακόλουθοι Αριθμοί Τριπλοτύπων Βεβαίωσης: ....../27-01-1997, ....../27-03-1997, ....../08-03-1999, ....../08-03-1999, ....../29-03-1999, ....../29-03-2002, ....../31-10-2002, ....../19-12-2002, ....../08-10-2003, ....../07-10-2004, ....../07-10-2004, ....../14-03-2011, ....../23-06-2011, ....../23-06-2011, ....../23-06-2011, ....../25-11-2011, ....../25-11-2011, ....../02-12-2011, ....../02-12-2011, ....../02-12-2011, ....../30-05-2012 και ....../05-02-2013.

4. Η ανωτέρω ειδοποίηση εστάλη στα πλαίσια αρμοδιότητας της Υπηρεσίας μας για την επιδίωξη της είσπραξης βεβαιωμένων στη Δ.Ο.Υ. ...., ληξιπρόθεσμων οφειλών της ως άνω εταιρίας για τα οποία είχατε ευθύνη ως εκκαθαριστής.

5. Σύμφωνα με το άρθρο 118Α του Ν. 2725/1999, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 20 του Ν. 3479/2006, και ισχύει: «1. Τα πρόσωπα, που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των αθλητικών ανωνύμων εταιρειών (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 το 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 το 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.

2. Στα ως άνω νομικά πρόσωπα, που συγχωνεύονται ή διαχωρίζονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά τη προηγούμενη παράγραφο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου ή διαχωριζόμενου νομικού προσώπου και εκείνο, που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο, που συστήθηκε, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

3. Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου ευθύνονται 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...».

6. Οι διατάξεις του άρθρου 118Α του Ν. 2725/1999 είναι ειδικότερες των διατάξεων των άρθρων 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), 55 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν. 2859/2000) και 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), καθώς αφορούν μόνο στην ευθύνη των διοικούντων την ειδική αυτή μορφή ανωνύμων εταιρειών, στην οποία ο νομοθέτης απέδωσε ιδιαίτερη βαρύτητα.

7. Βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, ευθύνεστε υπό την ιδιότητά σας ως εκκαθαριστή ανώνυμης αθλητικής εταιρείας, δυνάμει του άρθρου 118Α του Ν. 2725/1999 όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 20 του Ν. 3479/2006, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για τα χρέη της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ....

8. Σύμφωνα με την παρ. 29 του άρθρου 66 του Ν. 4646/19 «Οι διατάξεις των παραγράφων 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 νόμου και εφαρμόζονται για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου σε βάρος προσώπων ως αλληλεγγύως και προσωπικά ευθυνόμενων για οφειλές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παράγραφος 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του ν. 2468/1998, παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις των παραγράφων 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».

9. Οι ως άνω μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 29 του Ν. 4646/2019, που αφορούν το άρθρο 50 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 4646/2019 και ισχύει, δεν έχουν εφαρμογή σε περίπτωση οφειλών, η ευθύνη για την καταβολή των οποίων βαρύνει συνυπεύθυνα πρόσωπα, σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις του άρθρου 118Α του Ν. 2725/1999.

Κατόπιν των ανωτέρω, θεωρούμε ότι δεν υφίσταται ζήτημα παύσης της διαδικασίας είσπραξης των ως άνω οφειλών, η οποία εκκίνησε με την με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ .....ΕΞ 2018 / 19-06-2018 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής-Υπερήμερίας.».

**Επειδή** από την από 27-07-2020 Έκθεση Απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής επί της υπό εξέταση προσφυγής, προκύπτουν τα ακόλουθα:

**« Ι. ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Στα πλαίσια της αρμοδιότητάς μας και προς επιδίωξη είσπραξης των ληξιπρόθεσμων οφειλών της τελούσης υπό εκκαθάριση ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., οι οποίες είναι καταχωρημένες στα βιβλία δημοσίων εσόδων από την Δ.Ο.Υ. ....και σήμερα ανέρχονται κατά το ληξιπρόθεσμο κεφάλαιο στο ποσό των 8.883.974,91 ευρώ, η Υπηρεσία μας προχώρησε σε έρευνα, προκειμένου να προβεί σε αναγκαστικά μέτρα είσπραξης.

Σημειωτέον οι βεβαιωμένες στην Δ.Ο.Υ. ....οφειλές προέρχονται στην πλειονότητά τους από πρόστιμα ΦΠΑ, φόρο προστιθέμενης αξίας, φόρο εισοδήματος κλπ. ετών 1991-2004, οι οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος της εταιρείας κατόπιν ελέγχου από Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο ..... δυνάμει της με αριθμό /28.11.2011 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΠΕΚ ....., εκδοθείσας σε εκτέλεση των υπ' αριθ. ..../2010, ..../2010, ..../2010, ..../2010, ..../2010, ..../2010, ..../2010, ..../2010, ..../2010 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... (Τμήμα 4<sup>ο</sup> Τριμελές), με τις οποίες ακυρώθηκαν τα εκδοθέντα κατά το έτος 2003 οριστικά φύλλα ελέγχου εισοδήματος και διατάχθηκε η επανάληψη της διαδικασίας.

Κατόπιν πραγματοποιηθείσας έρευνας προέκυψε ότι οι νόμιμοι τίτλοι, βάσει των οποίων έχουν βεβαιωθεί στην εταιρεία οι οφειλές, δεν τελούν σε νόμιμη, δικαστική ή διοικητική αναστολή είσπραξης. Δεδομένου ότι η προσπάθεια είσπραξης των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών από την περιουσία της εταιρείας δεν τελεσφόρησε, αναζητήθηκαν τυχόν νόμιμοι εκπρόσωποι της εταιρείας, οι οποίοι είναι συνυπεύθυνοι για την καταβολή του καταλογισθέντος και βεβαιωθέντος στην εταιρεία επιρριπτόμενου φόρου Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα άρθρα 118<sup>α</sup> του Ν. 2725/1999, 115 παρ. 1 και 3 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), 45 του Ν. 1642/1986 και 55 Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Από τις δημοσιεύσεις στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως προέκυψε ότι η ως άνω ανώνυμη ποδοσφαιρική εταιρεία συστήθηκε δυνάμει του 18.138/1979 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου

.....και λειτούργησε κανονικά έως την 22.05.2003, όταν παραιτήθηκαν τα μέλη του Διοικητικού της Συμβουλίου, το οποίο συμπληρώθηκε με τον διορισμό προσωρινής διοίκησης δυνάμει της υπ' αριθ. ....../2003 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου .....με σκοπό την ανάδειξη οριστικής διοίκησης. Λόγω της ακυρότητας της συγκληθείσας από την προσωρινή διοίκηση Γενικής Συνέλευσης και της εκλογής του νέου Διοικητικού Συμβουλίου, υπήρξε εκ νέου έλλειψη νόμιμης διοίκησης της εν λόγω εταιρείας και με την υπ' αριθ. ....../2004 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου .....διορίσθηκε νέα προσωρινή διοίκηση με σκοπό ανάδειξη οριστικής διοίκησης μέσα σε προθεσμία έξι μηνών. Εντωμεταξύ η Επιτροπή Επαγγελματικού Αθλητισμού προέβηκε σε ανάκληση του πιστοποιητικού συμμετοχής της ΠΑΕ στο πρωτάθλημα και την οριστική αποβολή της από το επαγγελματικό πρωτάθλημα, όπως προκύπτει από το με αριθ. πρωτ. ....../07.10.2004 έγγραφο της «Ένωσης Ποδοσφαιρικών Ανωνύμων Εταιριών», το οποίο δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ. Για τον λόγο αυτό σύμφωνα με την δημοσιευθείσα ανακοίνωση στο με αριθμό φύλλου ....../12.10.2004 τεύχος ΑΕ-ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, κατά τις διατάξεις του άρθρου 111 του Ν. 2725/1999 η ανώνυμη εταιρεία «.....» λύθηκε και τέθηκε σε εκκαθάριση, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 47<sup>α</sup> του Ν. 2190/1920.

Εν συνεχεία και κατόπιν της από 20.02.2005 αίτησης του μετόχου της ΠΑΕ αθλητικού σωματείου με την επωνυμία «.....», με την υπ' αριθ. ....../2005 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου ..... διορίσθηκαν εκκαθαριστές της εταιρείας οι λογιστές .....και ....., ο προσφεύγων, οι οποίοι αποδέχθηκαν ανεπιφύλακτα τον ως άνω διορισμό τους. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων ..... ως εκκαθαριστής της τελούσης υπό εκκαθάριση ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....δυνάμει του άρθρου 118<sup>Α</sup> παρ. 1 του ν. 2725/1999 ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το αντίστοιχο νομικό πρόσωπο για την πληρωμή των φόρων που οφείλεται από το ως άνω νομικό πρόσωπο.

Ακολούθως και η Υπηρεσία μας απέστειλε στον προσφεύγοντα με την ιδιότητά του ως εκκαθαριστή της ανωτέρω ανώνυμης ποδοσφαιρικής εταιρείας την από 19.06.2018 και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ .....ΕΞ 2018 ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας, με την οποία τον κάλεσε κατ' άρθρο 118 α του ν. 2725/1999 να φροντίσει για την ολοσχερή εξόφληση ή την υπαγωγή σε πρόγραμμα ρύθμισης των οφειλών της ανωτέρω εταιρείας. Η εν λόγω ατομική ειδοποίηση επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την 26<sup>η</sup> .06.2018, σύμφωνα με την με αριθμό ..... /26.06.2018 έκθεση επίδοσης της δικαστικής επιμελήτριας του Εφετείου .....

Την προαναφερόμενη με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ .....ΕΞ 2018 ατομική ειδοποίηση καταβολής -υπερημερίας με τις περιεχόμενες σ' αυτήν ταμειακές βεβαιώσεις της Δ.Ο.Υ. ...., ο ως άνω «φορολογούμενος, προσέβαλε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

..... με την με αριθμό κατάθεσης ΑΚ...../2018 ανακοπή του, η συζήτηση της οποίας εκκρεμεί.

Εντωμεταξύ ο προσφεύγων κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. ....την από 10.03.2020 και με αριθ. πρωτ. εισερχομένου της Δ.Ο.Υ. ..../10.03.2020 και με αριθ. πρωτ. εισερχομένου της Υπηρεσίας μας Ε.Μ.ΕΙΣ. ..../19.03.2020 αίτησή του, με την οποία ζήτησε την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του ν. 4646/2019 σε συνδυασμό με το άρθρο 66 του ν. 4646/2019 προκειμένου να παύσει η αλληλέγγυα ευθύνη του για όλες τις οφειλές της ..... ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....και να αρθούν τα ληφθέντα σε βάρος του μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης.

Επί της εν λόγω αίτησης, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την προσβαλλόμενη από 09.06.2020 και με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. ....ΕΞ 2020 καθ' όλα νομότυπη έγγραφη απάντησή της με την οποία απέρριψε την ως άνω αίτησης παραθέτοντας πλήρη, σαφή και ορισμένη αιτιολόγηση σύμφωνα με τα στο νόμο προβλεπόμενα. Την ως άνω απορριπτική απάντηση της Υπηρεσίας μας ο προσφεύγων προσέβαλε με την υπό κρίση Σας ενδικοφανή προσφυγή.

## II. ΤΩΝ ΛΟΓΩΝ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Με την υπό κρίση Σας ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει ότι η προσβαλλόμενη είναι πλημμελής διότι α) η Υπηρεσία μας δεν εφήρμοσε ορθά τις διατάξεις του ν. 4646/2019, οι οποίες έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση των διοικούντων αθλητικών ανώνυμων εταιρειών και β) η αιτιολογία της προσβαλλόμενης δεν είναι εμπεριστατωμένη.

Απαντες οι αναφερόμενοι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγοι πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι για τους κατωτέρω λόγους:

Α. Η παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, όριζε ότι «29. Οι διατάξεις των παραγράφων 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 νόμου και εφαρμόζονται για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου σε βάρος προσώπων ως αλληλεγγύως και προσωπικά ευθυνόμενων για οφειλές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παράγραφος 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του ν. 2468/1998, παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Αρχή που προέβη στις σχετικές ενέργειες αναζήτησης της ευθύνης του οικείου προσώπου εντός προθεσμίας τριών

(3) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Ποσά που έχουν καταβληθεί από τα υπό παραγράφου 1 πρόσωπα, δεν επιστρέφονται. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια του άρθρου 72 παραγράφου 50 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει».

Δεδομένου ότι:

α) σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 118 Α του ν. 2725/1999 «1. 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 το 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 το 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 βεβαίωσης τους»,

β) μέχρι το 2006 η ευθύνη των διοικούντων αθλητικές ανώνυμες εταιρείες για την καταβολή των οφειλόμενων φόρων ρυθμιζόταν από τα άρθρα 115 του ν. 2238/1997 και το 55 περ. β του ΚΦΠΑ, που ρύθμιζαν και την ευθύνη των διοικούντων κοινές ανώνυμες εταιρείες. Με το άρθρο 20 του ν. 3479/2006 προστέθηκε στον ν. 2725/1999 το άρθρο 118<sup>α</sup>, με το οποίο θεσπίστηκε ειδικά η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, η οποία συνέχισε να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 50 του ΚΦΔ ως ειδικότερη, καθώς αφορά μόνο στην ευθύνη των διοικούντων την ειδική αυτή μορφή ανώνυμων εταιρειών,

γ) ισχύει η αρχή της ειδικότητας, κατά την οποία ο ειδικός νόμος υπερισχύει και αποκλείει την εφαρμογή του γενικού, με βάση τον κανόνα «τα ειδικά των γενικών επικρατέστερα», εκτός αν διαλαμβάνεται σ' αυτόν (ειδικό νόμο) ρήτρα επικουρικότητας,

δ) από την δημοσίευση της υπ' αριθ. 380/2005 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου ....., ήτοι από την 28.04.2005 μέχρι και σήμερα ο προσφεύγων έχει την ιδιότητα του εκκαθαριστή της τελούσης υπό εκκαθάριση ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....,

ε) η ευθύνη του προσφεύγοντος για την καταβολή χρεών της .....ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....θεμελιώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 118 Α παρ. 1 του ν. 2725/1999, που είναι ειδικότερες των διατάξεων του άρθρου 115 του ν. 2238/1997, 55 του ΚΦΠΑ και του άρθρου 50 του ΚΦΔ,

στ) στην μεταβατική διάταξη του άρθρου 66 παρ. 29 του ν. 4646/2019, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ουδεμία αναφορά γίνεται στις εν λόγω ειδικότερες διατάξεις,

ζ) με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4646/2019 δεν καταργείται η ισχύς του άρθρου 118<sup>Α</sup> του ν.2725/1999,

νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη από 09.06.2020 και με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. ....ΕΞ 2020 έγγραφη απάντηση της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η από 10.03.2020 και με αριθ. πρωτ. εισερχομένου της Δ.Ο.Υ. ..../10.03.2020 και με αριθ. πρωτ. εισερχομένου της Υπηρεσίας μας Ε.Μ.ΕΙΣ. ..../19.03.2020 αίτηση του προσφεύγοντος.

Β. Περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται πλήρους, ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Ωστόσο από το κείμενο της προσβαλλόμενης προκύπτει ότι είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθώς σ' αυτήν αναφέρονται όλα τα νομικά και πραγματικά περιστατικά που δικαιολογούν την απόρριψη της υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα αίτησης, όπως αυτά αναλύονται παραπάνω.».

**Επειδή,** με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ....ΕΞ 2021 ΕΜΠ/30-06-2021 έγγραφο προς την αρμόδια φορολογική αρχή (Ε.Μ.ΕΙ.Σ.) 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 αρ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙ.Σ. ....ΕΞ.2021/12-07-2021 έγγραφο, αναφέρει, ότι :

« Σε απάντηση του σχετικού σας εγγράφου, σας γνωρίζουμε ότι ο φορολογούμενος .....με ΑΦΜ .....κατέθεσε στην Υπηρεσία μας αίτηση περί εφαρμογής του άρθρου 66 παρ. 29 του ν. 4646/2019 πριν από την έκδοση της με αρ. πρωτ. Ε.2173/30-10-2020 εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» και της με αριθμό Α 1082/2021 Κοινής Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013». Επί της ως άνω αίτησης εκδόθηκε το πρώτο σχετικό έγγραφο της Υπηρεσίας μας, με το οποίο η αίτηση του φορολογούμενου απορρίφθηκε για τους συγκεκριμένους, αναφερόμενους στο σώμα της ως άνω πράξης, λόγους. Κατά της εν λόγω αρνητικής απάντησης ο φορολογούμενος άσκησε την από 15.07.2020 ενδικοφανή προσφυγή του.

Κατά δε εξέταση της αίτησης του φορολογουμένου ελήφθησαν υπόψη της Υπηρεσίας μας οι ισχύουσες διατάξεις, καθώς και όλα τα διαθέσιμα στην Υπηρεσία μας στοιχεία, που αναφέρονται λεπτομερώς τόσο στο σώμα της προσβαλλόμενης έγγραφης απάντησης περί απόρριψης της αίτησης, όσο και στην σχετική εκθέσεις απόψεων της Υπηρεσίας μας επί της ενδικοφανούς προσφυγής του φορολογουμένου, οι οποίες απεστάλησαν στην Υπηρεσία σας.

Σημειώνουμε ότι ο φορολογούμενος κατέθεσε αίτηση προκειμένου να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή των οφειλών της τελούσης υπό εκκαθάριση ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., η οποία βρίσκεται σε καθεστώς λύσης και εκκαθάρισης λόγω ανάκλησης του πιστοποιητικού συμμετοχής της ΠΑΕ στο πρωτάθλημα και της οριστικής αποβολής της από το επαγγελματικό πρωτάθλημα από την Επιτροπή Επαγγελματικού Αθλητισμού, όπως προκύπτει από το με αριθ. πρωτ. ....../07.10.2004 έγγραφο της «Ένωσης Ποδοσφαιρικών Ανωνύμων Εταιριών», το οποίο δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ (...../12.10.2004 τεύχος ΑΕ-ΕΠΕ).

Κατόπιν του από 05.02.2021 και με αριθ, πρωτ. Δ.Ε.Α.Φ. ....ΕΞ 2021 ΕΜΠ εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, η οποία μας κοινοποιήθηκε από την Διεύθυνση Εισπράξεων, η Υπηρεσία μας προέβηκε στην συμπληρωματική έρευνα της υπόθεσης, τα συμπεράσματα της οποίας αποτυπώνονται στο παρόν έγγραφο. Με το ως άνω έγγραφο η αρμόδια Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας επισήμαινε ότι οι διατάξεις του άρθρου 118<sup>α</sup> του ν. 2725/1999 ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου 3479/2006 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 19.06.2006. Κατά συνέπεια για τις παλαιές οφειλές που αφορούν χρήσεις έως την 30.06.2006 εφαρμόζονται οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ και όχι το άρθρο 118 α του ν. 2725/1999 κατά τον τρόπο που προσδιορίζεται στην Ε2173/2020 εγκύκλιο.

Στην προκειμένη περίπτωση οι βεβαιωμένες στην Δ.Ο.Υ. ....οφειλές της υπό εκκαθάριση ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....και για τις οποίες έχει αποσταλεί από την Υπηρεσία μας στον προσφεύγοντα η από 19.06.2018 και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ .....ΕΞ 2018 ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας, προέρχονται στην πλειονότητά τους από πρόστιμα ΦΠΑ, φόρο προστιθέμενης αξίας, φόρο εισοδήματος κλπ. ετών 1991-2001, οι οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος της εταιρείας κατόπιν φορολογικού ελέγχου από Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (ΠΕΚ) ..... και εν συνεχεία επανάληψης διαδικασίας που διατάχθηκε με αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., με τις οποίες ακυρώθηκαν τα εκδοθέντα κατά το έτος 2003 οριστικά φύλλα ελέγχου εισοδήματος και πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ.

Βάσει των παραπάνω στην προκειμένη περίπτωση η αλληλέγγυα ευθύνη του φορολογούμενου .....υπό την ιδιότητα του εκκαθαριστή της υπό εκκαθάριση .....ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....για τα χρέη της τελευταίας που ανάγονται στα έτη 1991-2001, ήτοι πριν την 19.06.2006, θεμελιώνεται στις διατάξεις των άρθρων 45 του ν. 1642/1986 και στην παρ. 1 & 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ όπως ισχύουν, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 29 του ν. 4646/2019.

Ακολούθως υπό το πρίσμα του ήδη τροποποιηθέντος άρθρου 50 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 στο πρόσωπο του προσφεύγοντος δεν συντρέχουν σωρευτικά οι τιθέμενες στο οικείο

άρθρο προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα στην προκειμένη περίπτωση συντρέχει η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. διότι ο προσφεύγων είχε οριστεί εκκαθαριστής της οφειλέτιδας του Δημοσίου υπό εκκαθάριση .....ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....από 28.04.2005 (ημερομηνία δημοσίευσης της υπ' αριθ. ....../2005 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου .....), ωστόσο δεν συντρέχει η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., διότι οι οφειλές, για την ικανοποίηση των οποίων απεστάλη στον προσφεύγοντα η ατομική ειδοποίηση, διαπιστώθηκαν μετά από έλεγχο και δεν ανάγονται στην εν λόγω περίοδο θητείας του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν φέρνει την αλληλέγγυα ευθύνη για τις αναφερόμενες στην από 19.06.2018 και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ .....ΕΞ 2018 ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας οφειλές της υπό εκκαθάριση ποδοσφαιρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....».

**Επειδή,** η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές την αρ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙ.Σ. ....ΕΞ.2021/12-07-2021 συμπληρωματική έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙ.Σ.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με αρ. πρωτ. ....../17-07-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ...., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

.....

**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.