



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/01/2022

Αριθμός απόφασης: 88

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : ΤΚ 54639 Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

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 **22-09-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά του με αρ. πρωτ. εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επί της αρ. πρωτ αίτησής του, αναφορικά με τα χρέη των εταιρειών με την επωνυμία :
4. Το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επί της με αρ. πρωτ αίτησής του.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την ως άνω αίτησή του, ζήτησε την άρση, αναφορικά με το πρόσωπό του, της αλληλέγγυας ευθύνης του για οφειλές των εταιρειών με την επωνυμία, ως διαχειριστής αυτών με τον ισχυρισμό ότι δεν συντρέχει υπαιτιότητά του ως προς την μη καταβολή των οφειλών αυτών, κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 του ν. 4174/2020, όπως ισχύει. Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά του με αρ. πρωτ. εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και ζητά την επανεξέταση της αίτησής του και την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές των ανωτέρω εταιρειών λόγω μη συνδρομής ως προς το πρόσωπο του των προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του Ν.4174/2013, καθώς και έλλειψης υπαιτιότητάς του τόσο ως προς την γέννηση, όσο και ως προς τη μη καταβολή αυτών στην Φορολογική Διοίκηση.

Ο προσφεύγων, όπως και ο ίδιος συνομολογεί, απέκτησε την ιδιότητα του Διαχειριστή και μοναδικού εταίρου της εταιρείας με την υπ'αρ. συμβολαιογραφική πράξη, η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ την 29-11-2017 με ΚΑΚ Με την υπ' αριθμ. συμβολαιογραφική πράξη, η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ την 19-04-2018 με ΚΑΚ, εισήλθε στην εταιρία ο ως έτερο μέλος, ο οποίος ανέλαβε και την διαχείριση αυτής, ωστόσο στις 13/01/2019 απεβίωσε, χωρίς να υφίσταται διάδοχος διαχειριστής.

Επίσης, ο προσφεύγων, όπως και ο ίδιος συνομολογεί, απέκτησε την ιδιότητα του Διαχειριστή και μοναδικού εταίρου της εταιρείας με την υπ' άρ. συμβολαιογραφική πράξη, η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ την 27/11/2017 με ΚΑΚ Με την υπ' αριθμ. συμβολαιογραφική πράξη, η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ την 10-09-2018 με ΚΑΚ, εισήλθε στην εταιρία ο ως έτερο μέλος, ο οποίος ανέλαβε και την διαχείριση αυτής, ωστόσο στις 13/01/2019 απεβίωσε, χωρίς να υφίσταται διάδοχος διαχειριστής.

Στις 04-07-2021, κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ πρωτ. αίτηση του προσφεύγοντα, μετά των επισυναπτόμενων στο σώμα αυτής δικαιολογητικών εγγράφων, με την οποία, ερειδόμενος στις διατάξεις των άρθρων 34 και 66 παρ. 29 του Ν.4646/2019, που τροποποίησε, συμπλήρωσε τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013, ζητούσε την απαλλαγή του από τις βεβαιωθείσες φορολογικές οφειλές των ως άνω νομικών προσώπων, οι οποίες περιλαμβάνονται στις εκδοθείσες επ' ονόματι του ατομικές ειδοποιήσεις καταβολής υπερημερίας, κατά το άρθρο 47 του Ν.4174/2013 (αριθμ. πρωτ.) και εν γένει τη απαλλαγή του από την προσωπική αλληλέγγυα ευθύνη, αναφορικά με την αποπληρωμή του συνόλου των οφειλών των νομικών προσώπων.

Σύμφωνα με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, οι οφειλές γεννήθηκαν και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες σε χρονική περίοδο κατά την οποία δεν υπείχε θέση διαχειριστή και μέλους των νομικών προσώπων με αποτέλεσμα να μην πληρούνται ως προς το πρόσωπο του οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 στοιχείο που αποτελεί εν τοις πράγμασι τεκμήριο μη υπαιτιότητας ως προς την μη καταβολή αυτών στην Φορολογική Διοίκηση. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επισύναψε στο σώμα της αίτησης τις υπ' αριθμ συμβολαιογραφικές πράξεις τροποποίησης και κωδικοποίησης των καταστατικών των νομικών προσώπων, δυνάμει των οποίων εισήλθε στις ως άνω εταιρίες ο, ως έτερο μέλος, ο οποίος ανέλαβε και την διαχείριση αυτών.

Το σύνολο δε των αιτιάσεων του, περιελήφθη και στην υπ' αριθμ ασκηθείσα ανακοπή, ενώπιον του Ζ' Μονομελούς τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης, η οποία συζητήθηκε στις 19/05/2021 και εξεδόθη η υπ' αριθμ..... αναβλητική απόφαση του Ζ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης, αναπέμποντας το ζήτημα της εφαρμογής του άρθρου 34 Ν.4646/19 στην Φορολογική Διοίκηση.

Με την με αριθμό πρωτ. έγγραφη απάντηση - παροχή πληροφοριών, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης απορρίφθηκε η αίτησή του, παραθέτοντας εκτενή αναφορά του νομοθετικού πλαισίου που διέπει την οριοθέτηση της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικών προσώπων και νομικών

οντοτήτων, γνωστοποιώντας του ότι μετά τον θάνατο του τελευταίου διαχειριστή στις 13/01/2019 και ελλείψει έκδοσης σχετικής αποφάσεως εκ μέρους της γενικής συνέλευσης των εταίρων, ενεργοποιήθηκαν οι διατάξεις περί συλλογικής διαχείρισης των άρθρων 16 και 17 του Ν.3190/1955. Επιπλέον, επισημάνθηκε ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα της ερμηνευτικής εγκυκλίου Ε. 2173/2020, αναφορικά με τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης ως προς την καταβολή του ήδη βεβαιωθέντος φόρου εισοδήματος επ' ονόματι των νομικών προσώπων, πριν την ισχύ των διατάξεων των άρθρων 34 και 66 του Ν.4646/19, ισχύουν οι παλαιότερες διατάξεις πριν την τροποποίηση του άρθρου 50 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Στη ίδια άποψη εμμένει η φορολογική αρχή και στις από 07-10-2021 απόψεις της στις οποίες αναφέρει, ότι : «Σύμφωνα με το ρυθμιστικό πλαίσιο οριοθέτησης της ατομικής και αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και δη την υπ' αριθμ. Ε2173/30-10-2020 ερμηνευτική εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 και τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019, σε συνδυασμό με την με την υπ' αριθμ. Α.1082/07-04-2021 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η Φορολογική Αρχή υποχρεούται, ενεργώντας κατά δέσμια αρμοδιότητα, να ασκήσει τη ρυθμιστική εξουσία που της παρέχουν οι οικείες διατάξεις, τηρώντας κατά γράμμα τις επιταγές τους. Τούτο σημαίνει ότι το διοικητικό όργανο, εφόσον διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι προβλεπόμενες από τον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου πραγματικές ή νομικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του, είναι υποχρεωμένο να εκδώσει διοικητική πράξη που περιέχει, ρύθμιση, την οποία προκαθορίζει ο κανόνας αυτός.

Το δέον μίγμα ελεγκτικών ενεργειών εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής, σύμφωνα με την περίπτωση 9 της υπ' αριθμ. Α.1082/07-04-2021 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. περιλαμβάνει το σύνολο των στοιχείων που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση, πέραν των επικλειθέντων από τον αιτούντα.

Η ύπαρξη ρητής καταστατικής δέσμευσης - εγγύησης, εκ μέρους του προσφεύγοντος, υπό την έννοια της σωρευτικής αναδοχής χρέους (άρθρα 481, 482 & 477 Α.Κ), δια της οποίας παράγεται πρόσθετη ενοχή αυτού, έναντι του συνόλου των πιστωτών των νομικών προσώπων, ασκεί ουσιαστική επιρροή στην εδραζόμενη στο άρθρο 50 του Ν.4174/2013 οριοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης του έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, αναφορικά με τις βεβαιωθείσες οφειλές των νομικών προσώπων.

Υπό αυτό το πρίσμα εξεδόθησαν από την Φορολογική Αρχή οι μνημονευθείσες ειδοποιήσεις καταβολής υπερημερίας (άρθρο 47 Ν.4174/13), οι οποίες περιελάμβαναν το σύνολο των πάσης φύσεως βεβαιωθέντων οφειλών επ' ονόματι των νομικών προσώπων, ανεξαρτήτως αιτίας και προέλευσης, για τις οποίες υπήρξε ρητή και αδιαμφισβήτητη δέσμευση — εγγύηση αναδοχής τους από τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, η ενοχή του έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, δεν απορρέει εκ μόνης της ιδιότητας του κατά το άρθρο 50 του Ν.4174/2013, αλλά εδράζεται στις διατάξεις των άρθρων 481, 482 & 477 του Α.Κ αναφορικά με την σωρευτική αναδοχή χρέους.

Δύνатаι δε να επεκταθεί και στον βεβαιωθέντα φόρο εισοδήματος επ' ονόματι των νομικών προσώπων, υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου, ως μνημονεύεται στη προσβαλλόμενη πράξη της προϊσταμένης της Ε' Δ.Ο.Υ Θεσ/νίκης.

Τα ανωτέρω, συνηγορούν στην κατ' άρθρα 481, 482 & 477 Α.Κ & 50 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) θεμελιούμενη αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντα, για τις βεβαιωθείσες οφειλές των νομικών προσώπων.

Δ. ΠΡΟΤΑΣΗ - ΓΝΩΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Βάσει όσων προαναφέρθησαν, προτείνεται η απόρριψη της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής ως νόμω και ουσία αβάσιμη».

Στη συνέχεια με την από Συμπληρωματική έκθεση απόψεων η φορολογική αρχή Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, αναφέρει ότι: «Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 477 ΑΚ, η σωρευτική αναδοχή χρέους, ως ετεροβαρής σύμβαση, έχει χαρακτήρα ανάληψης του χρέους από τον αναδεχόμενο, μπορεί δε να αφορά και μελλοντικό χρέος, ως τέτοιου νοουμένου, τόσο εκείνου του χρέους που ο νομικός λόγος παραγωγής του υπάρχει κατά την κατάρτιση της σύμβασης αναδοχής, αλλά δεν έχει γεννηθεί ακόμη (περιορισμένη μελλοντική απαίτηση), όσο και εκείνου του οποίου, ούτε λόγος παραγωγής, ούτε η απαίτηση υπάρχει κατά την κατάρτιση της σύμβασης, υπό την προϋπόθεση, όμως, ότι, και στις δύο περιπτώσεις το μελλοντικό χρέος είναι ορατό, μπορεί δηλαδή να προσδιοριστεί, κατά το χρόνο που γεννάται η σχετική αξίωση έναντι του οφειλέτη.

Ως εκ τούτου, η απορρέουσα εκ του άρθρου 477 ΑΚ πρόσθετη, παθητική και εις ολόκληρον, ενοχή του προσφεύγοντα, έναντι των πιστωτών των νομικών προσώπων και δη έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, καταλαμβάνει, το σύνολο των οφειλών, για τις οποίες υπήρξε ρητή και αδιαμφισβήτητη δέσμευση αναδοχής τους από μέρους του, μεταξύ αυτών και του φόρου εισοδήματος,

Ωστόσο, στο βαθμό που οι ήδη εκδοθείσες ειδοποιήσεις καταβολής υπερημερίας (άρθρο 47 Ν.4174/13), για τις οποίες ασκήθηκε εκ μέρους του προσφεύγοντος η υπ' αριθμ ΑΚ 5087/2018 ανακοπή, ενώπιον του Ζ' Μονομελούς τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης, η οποία συζητήθηκε στις 19/05/2021 και εξεδόθη η υπ' αριθμ..... αναβλητική απόφαση του Ζ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης, αναπέμποντας το ζήτημα της εφαρμογής του άρθρου 34 Ν.4646/19 στην Φορολογική Διοίκηση, δεν περιελάμβαναν τις εν λόγω οφειλές από φόρο εισοδήματος, ως συνομολογεί και ο ίδιος, προϋπόθεση ενεργοποίησης της ευθύνης του, καθώς και απαραίτητη προδικασία

πριν την έγερση οιασδήποτε μελλοντικής πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής, αποτελεί η έκδοση νέας ειδοποίησης επ' ονόματι του για το οικείο χρέος. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι παρατιθέμενοι στην Έκθεση απόψεων, ισχυρισμοί της Υπηρεσίας μας, επί των προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας εκ μέρους του ενδικοφανούς προσφυγής».

Επειδή, σύμφωνα με τις **παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ.** «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ... 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως διαχειριστής της ως άνω εταιρίας για τα επίδικα χρονικά διαστήματα, κατέστη συνυπεύθυνος από την φορολογική αρχή ως προς τα επίδικα χρέη, έχει δε προς τούτο έννομο συμφέρον για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επομένως αυτή ασκείται παραδεκτά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 50 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και πρέπει να εξεταστεί στην ουσία της.

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 οποιοσδήποτε 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 ίδιου νόμου, οι διατάξεις της παραγράφου 1, όπως αντικαθίστανται, ισχύουν από τη δημοσίευσή 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, στην **Ε 2173/30-10-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει” ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 του ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019 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.

Επειδή, η υπ.αρ. **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, σύμφωνα με το **άρθρο 115 του ν 2238/1994**, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του, οριζόταν «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους....»

Επειδή, στο **άρθρο 101 του ως άνω νόμου 2238/1994** οριζόταν: «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.», γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους. δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε

τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. «στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες».

Επειδή, στο άρθρο 55 ΚΦΠΑ, όπως ίσχυε για τις επίδικες χρήσεις, οριζόταν, «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α)...., β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου, γ)...»

Επειδή, στο άρθρο 50 ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης **στηρίζεται πλέον στην σωρευτική ύπαρξη των τιθέμενων σε αυτό προϋποθέσεων που συνδέονται, αφενός με την ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων σε σχέση με τη διοίκηση του νομικού προσώπου**, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο-διοικητή του, ειδικότερα δε στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με την πράξη διορισμού του καθηκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου και αφετέρου με συγκεκριμένα οριζόμενα σε αυτήν είδη φόρου και στην **ύπαρξη υπαιτιότητας του εκπροσώπου, η οποία τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητας** αυτού ως εκπροσώπου της εταιρίας, δύναται όμως αυτός να ανατρέψει το **μαχητό τεκμήριο** αποδεικνύοντας την έλλειψή της.

Επειδή, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

Επειδή, ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, **λαμβάνοντας υπόψη ότι:**

- οι ως άνω επιχειρήσεις είναι ενεργές.
- Ο προσφεύγων ορίστηκε διαχειριστής της εταιρίας με την στις **24/10/2017**(με την υπ'αρ. συμβολαιογραφική πράξη, η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ την 29-11-2017) έως την **13/11/2017** (με την υπ'αρ. συμβολαιογραφική πράξη, η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ την 19/04/2018), όπου την διαχείριση ανέλαβε ο Ολζιέρσκυ έως στις 13/01/2019 όπου και απεβίωσε, χωρίς να υφίσταται διάδοχος διαχειριστής. Κατ'

επέκταση εφαρμόζονται οι διατάξεις περί συλλογικής διαχείρισης ως ορίζουν τα άρθρα, 16 και 17 του Ν.3190/1955.

- Ο προσφεύγων ορίστηκε διαχειριστής της ως άνω εταιρείας στις **24/10/2017** (με την υπ'αρ.συμβολαιογραφική πράξη, η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ την 27/11/2017) έως την **14/11/2017** (με την υπ'αρ. συμβολαιογραφική πράξη, η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ την 10-09-2018), όπου την διαχείριση ανέλαβε έως στις 13/01/2019 όπου και απεβίωσε, χωρίς να υφίσταται διάδοχος διαχειριστής. Κατ' επέκταση εφαρμόζονται οι διατάξεις περί συλλογικής διαχείρισης ως ορίζουν τα άρθρα 16 και 17 του Ν.3190/1955.
- Οι επίδικες οφειλές, προσδιορίζονται στην υπ'αρ. πρωτ. Ατομική Ειδοποίηση Ληξιπρόθεσμων Χρεών καθώς και στην υπ'αρ. πρωτ. Ατομική ειδοποίηση Καταβολής Υπερήμερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης . Πρόκειται για οφειλές των εταιρειών με την επωνυμία :, οι οποίες δεν ανάγονται στη θητεία του προσφεύγοντα και δεν κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της μη αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερης διάταξης, αλλά και σε συνδυασμό με την υπ.αρ. Ε 2173/30.10.2020 εγκύκλιο του Διοικητή ΑΑΔΕ, οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, **και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης** σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) **δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα** με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Επειδή, εν προκειμένω εξετάστηκε η ευθύνη του προσφεύγοντος ως αλληλεγγύως συνυπεύθυνου των ως άνω εταιριών, μόνο για τα χρέη τα οποία εξειδικεύονται στην υπ'αρ. πρωτ..... Ατομική Ειδοποίηση Ληξιπρόθεσμων Χρεών καθώς και στην υπ'αρ. πρωτ. Ατομική ειδοποίηση Καταβολής Υπερήμερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης .

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, στο πρόσωπο του προσφεύγοντος, συντρέχει η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. (ιδιότητα) , δε συντρέχει ωστόσο η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., (οφειλές που ανάγονται στον χρόνο της θητείας του ως

διαχειριστής των ως άνω εταιρειών). Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται αποδεκτοί ελλείψει υπαιτιότητας στο πρόσωπό του, συνεπεία της διαπίστωσης ότι οι οφειλές των ως άνω εταιρειών δεν ανάγονται στο χρόνο της θητείας του ως διαχειριστής και δεν έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, δεν κατέστη ληξιπρόθεσμη δόση ρύθμισης και δεν απωλέσθηκε ρύθμιση κατά την διάρκεια της θητείας του .

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **22-09-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του

Α)ότι δεν συντρέχει αλληλέγγυος ευθύνη κατ' αρ. 50 ΚΦΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα, για το σύνολο των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών της εταιρείας με την επωνυμία :, όπως αυτές εξειδικεύονται στην υπ'αρ. πρωτ.Ατομική Ειδοποίηση Ληξιπρόθεσμων Χρεών καθώς και στην υπ'αρ. πρωτ. Ατομική ειδοποίηση Καταβολής Υπερήμερίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες είτε προέρχονται από έλεγχο αλλά δεν ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του, είτε βεβαιώθηκαν και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες πριν την έναρξη της θητείας του, την 24/10/2017.

Β)ότι δεν συντρέχει αλληλέγγυος ευθύνη κατ' αρ. 50 ΚΦΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα, για το σύνολο των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών της εταιρείας με την επωνυμία όπως αυτές εξειδικεύονται στην υπ'αρ. πρωτ. Ατομική Ειδοποίηση Ληξιπρόθεσμων Χρεών καθώς και στην υπ'αρ. πρωτ. Ατομική ειδοποίηση Καταβολής Υπερήμερίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες είτε προέρχονται από έλεγχο αλλά δεν ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του, είτε βεβαιώθηκαν και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες πριν την έναρξη της θητείας του , την 24/10/2017.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.