



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 711

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 05.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ./2021 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. πρωτ./2021 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 05.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. /2021 απάντησή της η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ. / / /2021 αίτηση του προσφεύγοντος (ημερομηνία αποστολής του σχετικού e-mail: 30.6.2021), αποφαινόμενη ότι ο τελευταίος θεωρείται προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνος με την εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τις παρακάτω ληξιπρόθεσμες οφειλές της:

Α.Τ.Β.	Οικονομικό έτος	Είδος οφειλής	Οφειλόμενο ποσό (κεφάλαιο)	Παρατηρήσεις
...../2018	2004	Φόρος εισοδήματος	287.799,29	Πλέον προσαυξήσεων
...../2018	2005	Φόρος εισοδήματος	366.921,97	
...../2018	2006	Φόρος εισοδήματος	416.776,99	
...../2018	2003	ΚΒΣ	78.815,14	
...../2018	2004	ΚΒΣ	130.133,63	
...../2018	2005	ΚΒΣ	162.402,20	
...../2018	2003	ΦΠΑ	29.076,45	
...../2018	2004	ΦΠΑ	30.012,93	
...../2018	2005	ΦΠΑ	33.713,19	
...../2019	2019	Έξοδα επίδοσης καταλογιστικής πράξης	218,86	
ΣΥΝΟΛΟ			1.535.870,65	

δεδομένου ότι είχε την ιδιότητα του διαχειριστή της καθ' όλη την περίοδο 08.07.1997-10.03.2015, από δε τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων δεν είχε υπαιτιότητα για τη μη καταβολή/απόδοση των εν λόγω οφειλών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. /2021 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Για τις οφειλές που αφορούν σε πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ δε θεμελιώνεται η αλληλέγγυα ευθύνη του, διότι οι οφειλές αυτές δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 ν. 4174/2013.

- 2) Η σε βάρος του απόδοση των φόρων της εταιρείας αποτελεί ευθεία παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν ευθύνεται ο ίδιος και δεν μπορεί να του αποδοθεί κάποια διαχειριστική πλημμέλεια που να οδήγησε στον εν λόγω καταλογισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019): «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 βαρύνει 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. 2. [...]. 4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019): «Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευσή του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος 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 παρόντος, 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 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 Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών **μέχρι τις 30 Ιουνίου 2021**. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν.4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν.4174/2013 δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 34 ν. 4646/2019: «Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις αποκαθίσταται μια **εύλογη ισορροπία** ανάμεσα στην ευθύνη του πρωτοφειλέτη νομικού προσώπου/νομικής οντότητας και στην αλληλέγγυα ευθύνη των ασκούντων πραγματική διοίκηση για την εξόφληση των υποχρεώσεων του πρώτου προς το Δημόσιο (ειδικότερα του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ). Η **μέχρι σήμερα** ισχύουσα ρύθμιση επιβάλλει ένα είδος αντικειμενικής ευθύνης που δεν αφορά μόνο τα πρόσωπα που άσκησαν πραγματική διοίκηση, κατά τη διάρκεια της οποίας δημιουργήθηκαν και έμειναν ανεξόφλητες οι παραπάνω υποχρεώσεις, αλλά **επεκτείνεται στα πρόσωπα που διαδέχθηκαν τους ανωτέρω** στη διοίκηση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Τα τελευταία, **ενώ δεν έχουν οποιαδήποτε συμμετοχή** στη δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης και στην μη εκπλήρωσή της, υπό το ισχύον σήμερα νομικό πλαίσιο, ευθύνονται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα που προκάλεσαν την οφειλή. Συνεπώς, **η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στα πρόσωπα που πράγματι άσκησαν διοίκηση** και ως εκ τούτου είχαν την δυνατότητα να ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του νομικού προσώπου/οντότητας, δηλαδή ήταν εξουσιοδοτημένα να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που βάραιναν το τελευταίο, συμπεριλαμβανομένης και της εξόφλησης του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ. Για τον λόγο αυτόν η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στους Εκτελεστικούς Προέδρους, Διευθυντές, Γενικούς Διευθυντές, Διαχειριστές, Διευθύνοντες Συμβούλους, Εντεταλμένους στη Διοίκηση και Εκκαθαριστές που εκτός της τυπικής ιδιότητάς τους συνέτρεχαν σωρευτικά οι ακόλουθες τρεις 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 ορισμένων ειδικότερων περιπτώσεων, που ορίζονται επίσης κατωτέρω, 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 παραπάνω πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. Αν οι οφειλές της περίπτωσης β' διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. [...]. Επίσης, ρητά προβλέπεται ότι για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά. Ο ανωτέρω περιορισμός της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και οντότητες αποτελεί **κανόνα στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και υπό μάλλον επεικέστερη εκδοχή**. Περαιτέρω, αποφεύγονται ακραίες περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης προσώπων που είναι προδήλως αμέτοχα στην δημιουργία των φορολογικών υποχρεώσεων και στην μη εξόφλησή τους, όπως οι Εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων. Αυτό άλλωστε έχει κρίνει και το ΝΣΚ στην γνωμοδότηση 165/2007 της 24.4.2007 η οποία έγινε δεκτή από τον Αρ. Πρωτ. 2/33094/0025 της 14.6.2007. Για την ταυτότητα του λόγου, η αλληλέγγυα ευθύνη δεν πρέπει να καταλαμβάνει τους διοικούντες που διαδέχθηκαν εκείνους, οι οποίοι άφησαν ανεξόφλητες τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου. Είναι επίσης αξιοσημείωτο ότι η μέχρι σήμερα ισχύουσα δρακόντεια νομοθεσία, έχει ως συνέπεια την άρνηση ανάληψης καθηκόντων εκκαθαριστή, με αποτέλεσμα να βρίσκονται επί σειρά ετών σε κατάσταση τέλματος, νομικά πρόσωπα που τελούν υπό εκκαθάριση. Συναφώς επισημαίνεται, ότι εταιρείες του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα με ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο πολύ συχνά δεν μπορούν να απευθυνθούν σε έμπειρα στελέχη για την ανάληψη διαχειριστικών καθηκόντων, διότι η αλληλέγγυα ευθύνη είναι απολύτως αποτρεπτική προς τούτο. Επομένως, η προτεινόμενη ρύθμιση συμβάλλει στην εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και στην αποκατάσταση κλίματος ασφάλειας των συναλλαγών.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2173/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «...Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής. 6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών, για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις, καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές, δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη, ενώ για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 **παύουν να βαρύνουν** τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α' της παρούσας. 7. Οφειλές, για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής, είναι **μόνο** οι οφειλές για: 7.1 Φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος [...], 7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως α) οι φόροι εισοδήματος, επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, β) [...], 7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως [...], 7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), 7.5 Ενιαίο Φόρο

Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), 7.6 τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται **επ' αυτών**. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν **παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο**. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ). 8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν. 2206/1994). 9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (Ε.2045/2019). 10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών, για τις οποίες πλέον **δεν υφίσταται** αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις, στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα **πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997** (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994). Για τις οφειλές αυτές **θεμελιωνόταν** αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, **πλέον όμως** οι οφειλές από ΦΣΚ ή από **πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται** στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύνανται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη, και συνεπώς πρόσωπα, τα οποία βαρύνονται με αυτές, δύνανται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 [...]. 11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο, το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 11.11.2021 οικεία έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Εν προκειμένω, ο προσφεύγων είναι νόμιμος εκπρόσωπος και συγκεκριμένα διαχειριστής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, με ΑΦΜ, από την 08-07-1997 έως και την 10-03-2015, ενώ το ως άνω νομικό πρόσωπο έχει βεβαιωμένες οφειλές στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού και στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, που αφορούν τα οικονομικά έτη 2003 έως 2019. Δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 101 και 115 του ν. 2238/1994 [...], της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 [...] και του άρθρου 50 ΚΦΔ, θεωρείται αλληλεγγύως υπεύθυνος με το νομικό πρόσωπο, για τις οφειλές που έχουν βεβαιωθεί με τις κάτωθι πράξεις ταμειακής βεβαίωσης: 1. Α.Τ.Β./2018 (γρ. 1), ποσού κεφαλαίου 287.799,29 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε φόρο εισοδήματος, οικ. έτους 2004, 2. Α.Τ.Β./2018 (γρ. 2), ποσού κεφαλαίου 366.921,97 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε φόρο εισοδήματος, οικ. έτους 2005, 3. Α.Τ.Β./2018 (γρ. 3), ποσού κεφαλαίου 416.776,99 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε φόρο εισοδήματος, οικ. έτους 2006, 4. Α.Τ.Β./2018 (γρ. 1), ποσού κεφαλαίου 78.815,14 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε πρόστιμο Κ.Β.Σ., οικ.

έτους 2003, 5. Α.Τ.Β./2018 (γρ. 2), ποσού κεφαλαίου 130.133,63 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε πρόστιμο Κ.Β.Σ., οικ. έτους 2004, 6. Α.Τ.Β./2018 (γρ. 3), ποσού κεφαλαίου 162.402,20 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε πρόστιμο Κ.Β.Σ., οικ. έτους 2005, 7. Α.Τ.Β./2018 (γρ. 1), ποσού κεφαλαίου 29.076,45 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε οφειλή Φ.Π.Α., οικ. έτους 2003, 8. Α.Τ.Β./2018 (γρ. 2), ποσού κεφαλαίου 30.012,93 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε οφειλή Φ.Π.Α., οικ. έτους 2004, 9. Α.Τ.Β./2018 (γρ. 3), ποσού κεφαλαίου 33.713,19 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε οφειλή Φ.Π.Α., οικ. έτους 2005, 10. Α.Τ.Β./2019 (γρ. 2), ποσού κεφαλαίου 218,86 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), η οποία αφορά σε έξοδα επίδοσης καταλογιστικής πράξης, οικ. έτους 2019. Για τις οφειλές που έχουν βεβαιωθεί με τις ως άνω πράξεις ταμειακής βεβαίωσης, συνολικού ποσού 1.575.234,58 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων), νομίμως θεωρείται, αλληλεγγύως υπεύθυνος με την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, με ΑΦΜ, καθώς: (α) είχε την ιδιότητα του διαχειριστή του ανωτέρω νομικού προσώπου από την 08-07-1997 έως και την 10-03-2015, (β) οι ως άνω αναλυτικά περιγραφόμενες οφειλές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του ως διαχειριστή του παραπάνω νομικού προσώπου, (γ) δεν προκύπτει από κάποιο στοιχείο η έλλειψη υπαιτιότητάς του για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των εν λόγω οφειλών στο Δημόσιο και (δ) η ως άνω εταιρεία έχει προβεί σε **διακοπή εργασιών** την **10-03-2015**, συνεπώς κατόπιν της διακοπής αυτής νομίμως θεωρείται, ως διαχειριστής αυτής, αλληλεγγύως υπεύθυνος για όλες τις οφειλές της εταιρείας. [...].»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι για τις οφειλές που αφορούν σε πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ δε θεμελιώνεται η αλληλέγγυα ευθύνη του, διότι οι οφειλές αυτές δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 ν. 4174/2013.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 50 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή της με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019) και τα ως άνω διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. Ε.2173/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013 για οφειλές που αφορούν σε πρόστιμα για παραβάσεις του ΚΒΣ, αφού οι οφειλές αυτές δεν περιλαμβάνονται στις περιοριστικά κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 ν. 4174/2013. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η σε βάρος του απόδοση των φόρων της εταιρείας αποτελεί ευθεία παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν ευθύνεται ο ίδιος και δεν μπορεί να του αποδοθεί κάποια διαχειριστική πλημμέλεια που να οδήγησε στον εν λόγω καταλογισμό.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί δεν εξειδικεύει για ποιους συγκεκριμένους, κατά τη γνώμη του, λόγους δεν ευθύνεται ο ίδιος για τη μη έγκαιρη, κατά νόμον, απόδοση στο Δημόσιο των υπό κρίση οφειλών της ως άνω εταιρείας από φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, κατά τα λοιπά η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτά τα ως άνω αναφερόμενα στην προπαρατεθείσα από 11.11.2021 οικεία έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 05.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

α) την **αποδοχή** της αναφορικά με τις τρεις (3) ως άνω αναφερόμενες οφειλές από πρόστιμα ΚΒΣ της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και

β) την **απόρριψη** της αναφορικά με τις λοιπές ως άνω αναφερόμενες οφειλές της εταιρείας αυτής.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.