



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1683

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθ. πρωτ./**25-05-2023** απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στην από 11/05/2023 (σε συνέχεια της με αρ. πρωτ./04-03-2021) αίτηση του για την απαλλαγή από τα χρέη της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», με ΑΦΜ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ./**25-05-2023** απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στην από 11/05/2023 αίτηση του προσφεύγοντος για την απαλλαγή από τα χρέη

της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», με ΑΦΜ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την έρευνα που έκανε η Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ήταν μέλος της εταιρείας «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», με ΑΦΜαπό τη ίδρυση της (ΦΕΚ 855/4-04-1991) και διαχειριστής από την 12-03-1998 (ΦΕΚ 1362/12-3-1998) μέχρι την 14-02-2007 (ΦΕΚ 1179/14-02-2007). Όπως αναφέρεται στο ΦΕΚ 1362/12-3-1998 και ΦΕΚ 11477/14-02-2007 «*Η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας ανατίθεται με το παρόν στους εταίρους και ο Οι διαχειριστές αποφασίζουν με απόλυτη πλειοψηφία, αλλά την ενέργεια οποιασδήποτε πράξεως διαχείρισης μπορεί να την κάνει ένας, οποιοσδήποτε από αυτούς μόνος του*».

Οι οφειλές που περιλήφθηκαν στην με αρ. /5-5-2017 ειδοποίηση καταβολής υπερημερίας συνολικού ποσού 1.156.800,92 ευρώ (ληξιπρόθεσμο κεφάλαιο 662.923,16 ευρώ πλέον προσαυξήσεων 493.877,76 ευρώ) αφορούσαν ΦΠΑ που προέκυψε κατόπιν ελέγχου και αφορά την περίοδο της θητείας του προσφεύγοντος. Η Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών έκρινε ότι συντρέχουν στη περίπτωση του οι προϋποθέσεις α' και β' που θέτει ο νόμος καθώς πρόκειται για οφειλές που καταλογίστηκαν στην εταιρεία μετά από έλεγχο αλλά ανάγονται στα έτη που βάσει καταστατικών ήταν διαχειριστής

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ πρωτ. /4-3-2021 αίτησή του και στη συνέχεια την με αρ πρωτ. /11-05-2023 αίτηση ζητώντας την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ, για τις οποίες είχε λάβει την προαναφερόμενη με αρ. πρωτ. /5-5-2017 ατομική ειδοποίηση καταβολής υπερημερίας και η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών με την /25-05-2023 απάντησή της απέρριψε την ως άνω αίτηση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Μη στοιχειοθέτηση αλληλέγγυας ευθύνης του σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (και ήδη ν. 4987/2022) - Έλλειψη υπαιτιότητάς του.

-Καθ' όλη τη διάρκεια που η εταιρεία ήταν ενεργή, η δική του συμμετοχή και πραγματική εισφορά του στην εταιρεία συνίστατο αποκλειστικά στην εργασία του, ήτοι στη σχεδίαση και εκτέλεση του λογισμικού, το οποίο είναι και το γνωστικό του αντικείμενο. Την οικονομική δε διαχείριση της εταιρείας, δηλαδή τις οικονομικές συναλλαγές κάθε μορφής, το λογιστήριο, την είσπραξη εταιρικών απαιτήσεων, την πληρωμή των υπαλλήλων, τη διαχείριση των φορολογικών υποθέσεων κ.ά. ασκούσαν πάντοτε οι άλλοι συνεταίροι. Ειδικά δε για την περίοδο από τον Δεκέμβριο του 2001 έως τον Φεβρουάριο του 2007, την πραγματική διαχείριση της εταιρείας ασκούσε αποκλειστικά ο

-Ουδόλως συντρέχουν οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του 4646/2019, και συγκεκριμένα ουδεμία υπαιτιότητα έχει για τη μη καταβολή στο Δημόσιο του ΦΠΑ της εταιρείας «..... ΕΠΕ» καθώς μόνο τυπικά έφερε την ιδιότητα του διαχειριστή της, ουδέποτε δε ανέλαβε εν τοις πράγμασι καθήκοντα διαχειριστή της εταιρείας, καθήκοντα, τα οποία ασκούσαν πάντοτε οι έτεροι συνεταίροι και κατά τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους (2003, 2004 και 2005) ο συνétaιρος του Κατά δε τον χρόνο ελέγχου από τη φορολογική αρχή το έτος 2009 και βεβαίωσης των οφειλών της εταιρείας το έτος 2010, ασκούσε και εν τοις πράγμασι αλλά και τυπικά ο, ο οποίος από τον Φεβρουάριο του 2007 είχε αποκλειστικά τη διαχείριση (τυπική και ουσιαστική) της εταιρείας.

- Παραβίαση της αρχής
- Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας του άρθρου 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων τα εξής :

- Την υπ' αριθ./2014, ήδη αμετάκλητη, απόφαση του Δ' Μονομελούς Εφετείου Κακουρηγημάτων και το υπ' αριθ./20.3.2015 πιστοποιητικό του Εφετείου (Τμήμα Δημοσίευσης - Εκκαθάρισης - Ποινικών ένδικων μέσων), από το οποίο προκύπτει ότι δεν έχει ασκηθεί κανένα ένδικο μέσο κατά της ανωτέρω αποφάσεως του Δ' Μονομελούς Εφετείου Κακουρηγημάτων
- Την υπ' αριθ./2015, ήδη αμετάκλητη, όπως προκύπτει από την επ' αυτής από 21.10.2020 υπηρεσιακή βεβαίωση της Γραμματείας του Πρωτοδικείου, απόφαση του Δ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου
- Απόσπασμα της υπ' αριθ./2016 ήδη αμετάκλητης απόφασης του Γ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου
- Απόσπασμα της υπ' αριθ./2015 ήδη αμετάκλητης απόφασης του Δ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 29 του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Ν. 5036/2023 και ισχύει αναδρομικά από την 12/12/2019: «Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση 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 (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 παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., 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. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. δεν επιστρέφονται».

Επειδή με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονται τα εξής:

«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 φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου 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.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

....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 διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.....».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2173/2020:

«...3. 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...

...

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**.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του προϊσταμένου της υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί **αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου...**

...Ζ. Παραδείγματα

Για την καλύτερη κατανόηση των προϋποθέσεων θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης παρατίθενται τα πιο κάτω παραδείγματα:

...

41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο **δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία**. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/1994 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση

αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020».

Επειδή, η Α. 1082/2021(ΦΕΚ Β 1487/13.4.2021) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013” ορίζει ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) θεωρούνται καταρχήν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις ως άνω διατάξεις οφειλών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, εκτός αν στα πρόσωπα αυτά συντρέχει περίπτωση έλλειψης υπαιτιότητας, σύμφωνα με τις κατωτέρω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζονται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα.

Άρθρο 2 Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως:

1. Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας που εμποδίζει το πρόσωπο που έχει τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ να επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του. Για την απόδειξη της αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση για κάθε έτος ευθύνης, βεβαίωση νοσηλείας από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο συνοδευόμενες από καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο.

2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ για τον εκκαθαριστή μόνο για οφειλές που δημιουργούνται κατά την περίοδο της θητείας του.

3. Αποδεδειγμένη, με βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρίας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών - υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα.

4. Ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος τελεσίδικη ή απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο.

5. Παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία τηρήθηκαν οι

προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν έχει ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα ή αποδεδειγμένη μη αποδοχή του διορισμού, η οποία αποδεικνύεται με έγγραφο περί μη αποδοχής αυτής εφόσον έχει νομίμως επιδοθεί.

6. Μη εξόφληση των οφειλών προς το Δημόσιο νομικών προσώπων/νομικών οντοτήτων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία έχουν ως κύριο οικονομικό πόρο (άνω του εβδομήντα τοις εκατό (70%) των ετήσιων εσόδων τους) την τακτική χρηματοδότηση που λαμβάνουν από το Ελληνικό Δημόσιο και το σύνολο των εσόδων τους δεν επαρκεί για την πληρωμή των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

7. Ανάλυση της διοίκησης φορέων της γενικής κυβέρνησης ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση ή / και ολοκλήρωση ελέγχου που έχει διαταχθεί από εισαγγελικές αρχές, από αρχές διαχειριστικού ελέγχου ή από ανεξάρτητες αρχές.

8. Ορισμός ως νομίμου εκπροσώπου αλλοδαπού νομικού προσώπου / νομικής οντότητας, το οποίο δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον, στον εν λόγω νόμιμο εκπρόσωπο δίδεται συγκεκριμένη εντολή ή παρέχεται συγκεκριμένη εξουσιοδότηση από τα πρόσωπα τα οποία διοικούν το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα, ιδίως με σκοπό την εκπλήρωση διαδικαστικών υποχρεώσεων του αλλοδαπού νομικού προσώπου/νομικής οντότητας στην Ελλάδα ή τη διεκπεραίωση συγκεκριμένων υποθέσεων (ενδεικτικά: εκπροσώπηση στην Ελλάδα για την ίδρυση θυγατρικής εταιρείας, εκπροσώπηση για την αγορά ή την πώληση ακινήτου στην Ελλάδα, εκπροσώπηση ενώπιον δημοσίων υπηρεσιών, εκπροσώπηση για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού κ.λπ.).

9. Στην περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν έχουν πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Για την περίπτωση αυτή εκτιμώνται συνολικά και λαμβάνονται υπόψη στοιχεία, όπως: η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό, η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, η μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών, η μη διαχείριση των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράψει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις.

10. Έλλειψη δικαιοπρακτικής ικανότητας κατά τον επίμαχο χρόνο, πιστοποιούμενη από δικαστική απόφαση (π.χ. θέση υπό δικαστική συμπαράσταση).....»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων διετέλεσε διαχειριστής της εταιρείας «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», με ΑΦΜ από την 12-03-1998 (ΦΕΚ 1362/12-3-1998) μέχρι την 14-02-2007 (ΦΕΚ 1179/14-02-2007). Μετά τον Φεβρουάριο του 2007, σύμφωνα με το ως άνω ΦΕΚ διορίσθηκε διαχειριστής της εταιρείας ο

Επειδή τα ληξιπρόθεσμα χρέη που περιλήφθηκαν στην με αρ. /5-5-2017 ειδοποίηση καταβολής υπερημερίας συνολικού ποσού 1.156.800,92 ευρώ (ληξιπρόθεσμο κεφάλαιο 662.923,16 ευρώ πλέον προσαυξήσεων 493.877,76 ευρώ) αφορούσαν ΦΠΑ που προέκυψε από εξωλογιστικό προσδιορισμό κατόπιν ελέγχου για τα έτη 2003, 2004 και 2005 και η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών έκρινε ότι συντρέχουν στη περίπτωση του οι προϋποθέσεις α' και β' που θέτει ο

νόμος, καθώς πρόκειται για οφειλές που καταλογίστηκαν στην εταιρεία μετά από έλεγχο αλλά ανάγονται στα έτη που βάσει καταστατικών ήταν διαχειριστής.

Επειδή από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση μας και από το ηλεκτρονικό αρχείο taxis προκύπτει ότι :

- Μετά από πρόσκληση για έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «..... ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», με ΑΦΜ, για τα έτη 2013, 2014 και 2015 δεν επιδειχθήκαν τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης και το αποτέλεσμα προσδιορίστηκε εξωλογιστικά. Επομένως τα ληξιπρόθεσμα χρέη που περιλήφθηκαν στην με αρ. /5-5-2017 ειδοποίηση καταβολής υπερημερίας αφορούσαν ΦΠΑ που προέκυψε από εξωλογιστικό προσδιορισμό κατόπιν ελέγχου για τα έτη 2003, 2004 και 2005.

-Η επιχείρηση ζήτησε και έλαβε (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον(ΑΦΜ:.....), καθαρής αξίας 122.305,00€ πλέον ΦΠΑ 22.014,90€ τη χρήση 2004.

-Δεν προέκυψε λήψη άλλων εικονικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2003 και 2005.

-Με την υπ' αριθ. /2015 απόφαση του Δ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, κατά της οποίας δεν ασκήθηκαν ένδικα μέσα, ο προσφεύγων κρίθηκε αθώος για την πράξη της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 2004 κρίνοντας ότι δεν είχε γνώση και δεν ασχολήθηκε με τη διαχείριση της εταιρίας ουσιαστικά.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ πρωτ. /4-3-2021 αίτησή του και στη συνέχεια την με αρ πρωτ. /11-05-2023 αίτηση ζητώντας την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνης για τις οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ, για τις οποίες είχε λάβει την προαναφερόμενη με αρ. πρωτ. /5-5-2017 ατομική ειδοποίηση καταβολής υπερημερίας και η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών με την /25-05-2023 απάντηση της απέρριψε την ως άνω αίτηση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 2 του ΚΦΔ. «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, με βάση το ανωτέρω αναφερόμενο παράδειγμα της Ε. 2173/2020, δεν ήταν ο προσφεύγων το πρόσωπο που είχε την υποχρέωση να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας κατά τη χρονική στιγμή του ελέγχου καθώς ο Π. Φιλιππακόπουλος ήταν ο διαχειριστής της εταιρείας τόσο κατά το έτος 2009 όταν η φορολογική αρχή ζήτησε την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων όσο και κατά το έτος 2010 όταν διενεργήθηκε έλεγχος και βεβαιώθηκε η οφειλή ΦΠΑ.

Επειδή επιπλέον ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει πλήθος δικαστικών αποφάσεων από τις οποίες προκύπτει:

➤ με την υπ' αριθ. /2014 απόφαση του Δ' Μονομελούς Εφετείου Κακουρημάτων, κατόπιν της από 17-1-2011 μηνυτήριας αναφοράς του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ ΙΣΤ Αθηνών, κατά της οποίας σύμφωνα με το υπ' αρ /20-3-2015 πιστοποιητικό του Εφετείου δεν ασκήθηκαν ένδικα μέσα, το δικαστήριο δέχτηκε ότι ο προσφεύγων είναι

αθώος για την πράξη της ανακριβούς απόδοσης ΦΠΑ κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2004-31/12/2004 «ελλείψει δόλου» καθόσον αποδείχτηκε ότι ο συνδιαχειριστής είχε την ουσιαστική διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας και ότι αυτός είχε αναλάβει το τεχνικό τμήμα της εταιρείας.

➤ με την υπ' αριθ./2015 απόφαση του Δ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, κατά της οποίας δεν ασκήθηκαν ένδικα μέσα, ο προσφεύγων κρίθηκε αθώος για την πράξη της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 2004 κρίνοντας ότι δεν είχε γνώση και δεν ασχολήθηκε με τη διαχείριση της εταιρείας ουσιαστικά.

➤ από το απόσπασμα του διατακτικού της/2016 απόφασης Γ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου προκύπτει ότι ο προσφεύγων κηρύχθηκε αθώος λόγω αμφιβολιών για την πράξη της ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ κατά τη χρονική περίοδο 1/1/2003-31/12/2003 και από το απόσπασμα του διατακτικού της/2015 απόφασης του Δ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου προκύπτει ότι κηρύχθηκε αθώος λόγω αμφιβολιών για τη παράβαση της μη απόδοσης ΦΠΑ κατά τη χρήση 01/01/2005-31/12/2005.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι η έλλειψη υπαιτιότητας σε περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη εταιρείας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.

Επειδή από τις προσκομιζόμενες αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις προκύπτει ότι για τα έτη 2003, 2004 και 2005, ο προσφεύγων δεν είχε γνώση και δεν ασχολήθηκε ουσιαστικά με τη διαχείριση της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», με ΑΦΜ και ότι ο συνδιαχειριστής είχε την ουσιαστική διαχείριση και εκπροσώπηση της ως άνω εταιρείας.

Εξάλλου όπως προαναφέρθηκε δεν ήταν ο προσφεύγων το πρόσωπο που είχε την υποχρέωση να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας κατά τη χρονική στιγμή του ελέγχου καθώς δεν ήταν ο ίδιος ο διαχειριστής της ως άνω εταιρείας.

Επιπλέον για την πράξη της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για το 2004 κρίθηκε αθώος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν συντρέχουν στο πρόσωπο του οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ για αλληλέγγυα ευθύνη για χρέη της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», με ΑΦΜ και παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 19-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ 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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.