



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 24-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1092



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε (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),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία **04-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου(elenxis) ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ κατά της με αριθ.πρωτ...../13.06.2023 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. με την οποία απορρίφθηκε η με αριθ.πρωτ./09-05-2023 αίτηση του προσφεύγοντος για την πλήρη απαλλαγή του από οποιαδήποτε προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του, ως συνυπεύθυνου για τις φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Την με αριθ.πρωτ./09-05-2023 αίτηση του προσφεύγοντος περί απαλλαγής του από την αλληλέγγυα ευθύνη του για τις οφειλές του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....» .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **04-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου(elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων είναι Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου του αστικού συνεταιρισμού του οποίου το καταστατικό δημοσιεύθηκε στα βιβλία του Ειρηνοδικείου με αύξοντα αριθμό/30-08-1990, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.1667/1986 με την επωνυμία «.....». Απέκτησε την ιδιότητα του Προέδρου με αρμοδιότητες εκπροσώπησης και υπογραφής του συνεταιρισμού την 06-06-2002, δυνάμει του με αριθ...../06-06-2002 Πρακτικού αρχαιρεσιών του Δ.Σ., ιδιότητα την οποία αποδέχτηκε και διατηρεί μέχρι σήμερα, ασκώντας έκτοτε καθήκοντα διοίκησης και διαχείρισης αυτού, χωρίς να έχει παραιτηθεί.

Σε βάρος του συνεταιρισμού «.....» με Α.Φ.Μ. έχουν βεβαιωθεί και εκκρεμούν οι ακόλουθες οφειλές:

-

A/A	ΑΤΒ	ΗΜ.ΑΤΒ	ΓΡΑΜ.	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΟΦΕΙΛΗΣ	ΟΙΚ.ΕΤΟΣ
1		31/10/2011	1267	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	300	2011
2		30/08/2013	1441	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	500	2012
3		14/01/2014	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
4		14/01/2014	2	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2009

5	.....	14/01/2014	3	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2009
6	.....	14/01/2014	4	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
7	.....	14/01/2014	5	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
8	.....	14/01/2014	6	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
9	.....	14/01/2014	7	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
10	.....	14/01/2014	8	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
11	.....	14/01/2014	9	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
12	.....	14/01/2014	10	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
13	.....	14/01/2014	11	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
14	.....	14/01/2014	12	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
15	.....	14/01/2014	13	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
16	.....	14/01/2014	14	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
17	.....	14/01/2014	15	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
18	.....	14/01/2014	16	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
19	.....	14/01/2014	17	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
20	.....	14/01/2014	18	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2010
21	.....	14/01/2014	19	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
22	.....	14/01/2014	20	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
23	.....	14/01/2014	21	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
24	.....	14/01/2014	22	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
25	.....	14/01/2014	23	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
26	.....	14/01/2014	24	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
27	.....	14/01/2014	25	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
28	.....	14/01/2014	26	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011

29	.....	14/01/2014	27	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
30	.....	14/01/2014	28	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1.170	2011
31	....	14/01/2014	1	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	1.185,20	2000
32	.....	14/01/2014	2	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	429,36	2001
33	.....	14/01/2014	3	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	604,67	2002
34	.....	14/01/2014	4	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	2.155,58	2003
35	.....	14/01/2014	5	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	1.342,29	2004
36	.....	14/01/2014	6	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	792,31	2005
37	.....	14/01/2014	7	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	649,33	2006
38	.....	14/01/2014	8	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	790,88	2007
39	.....	14/01/2014	9	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	659,91	2008
40	.....	14/01/2014	10	ΦΠΑ ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ	416,09	2009
41	....	17/01/2014	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	2.640	2000
42	.....	17/01/2014	2	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	2.640	2001
43	.....	17/01/2014	3	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	2.640	2002
44	.....	17/01/2014	4	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	2.640	2003
45	.....	17/01/2014	5	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	2.640	2004
46	.....	17/01/2014	6	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	880	2006
47	.....	17/01/2014	7	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	1800	2013

48	.....	20/01/2014	3	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	6.282,31	2003
49	.....	20/01/2014	4	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	5.901,1	2004
50	.....	20/01/2014	5	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	4.829,56	2005
51	.....	20/01/2014	6	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	4.419,34	2006
52	.....	20/01/2014	7	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	4.027,69	2007
53	.....	20/01/2014	8	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	2.955,08	2008
54	.....	20/01/2014	9	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	1.730,78	2009
55	.....	20/01/2014	10	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	350,14	2010
56	.....	20/01/2014	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν. 129/89	1198,08	2010
57	.....	20/01/2014	2	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν. 129/89	1198,08	2011
58	.....	20/01/2014	3	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν. 129/89	1198,08	2012
59	.....	20/01/2014	4	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν.129/89	1198,08	2010
60	.....	24/04/2014	1	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	1.....2,21	2001

61	.....	24/04/2014	2	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ(ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ)	6039,41	2002
62	.....	02/09/2021	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΜΗΤΡΩΟΥ	100	2021
63	.....	02/09/2021	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΜΗΤΡΩΟΥ	100	2021
64	.....	02/09/2021	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΜΗΤΡΩΟΥ	100	2021
62	.....	02/09/2021	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΜΗΤΡΩΟΥ	100	2021
63	.....	02/09/2021	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΜΗΤΡΩΟΥ	100	2021
64	.....	02/09/2021	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΜΗΤΡΩΟΥ	100	2021
65	.....	02/09/2021	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΜΗΤΡΩΟΥ	100	2021

Ο προσφεύγων, με τη με αριθμ. πρωτ/09-05-2023 αίτησή του, ζήτησε την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα και προσωπική ευθύνη στις φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., η αίτηση δε αυτή απορρίφθηκε από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. με την με αρ.πρωτ./13.06.2023 αρνητική απάντησή της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αρ.πρωτ./13.06.2023 αρνητικής απάντησης της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1.Κατ' εφαρμογή των προγενέστερων νομοθετικών ρυθμίσεων που ίσχυαν πριν από την τροποποίηση του άρθρου 50 του Ν.4174/2013 με το άρθρο 34 του Ν. 4646/2019, δεν προβλεπόταν αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων που απλώς ασκούσαν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση του νομικού προσώπου, χωρίς να έχουν κάποια από τις ρητά και περιοριστικά αναφερόμενες στις οικείες διατάξεις ιδιότητες οργάνων διοίκησης και διαχείρισης και , ως εκ τούτου δεν τυγχάνει εν προκειμένω αναδρομικής εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 50 παρ.1 του Ν.4987/2022 και συνεπώς δεν συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπό του.

2.Έλλειψη υπαιτιότητας στο πρόσωπό του.

3.Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη κατά το μέρος που αφορά οφειλές πέραν αυτών που ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στη διάταξη αυτή.

4.Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει κάποιες από τις οφειλές για τις οποίες φέρεται να συνευθύνεται αλληλεγγύως, διότι είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει: α)τα με αριθ. και/2013 Φύλλα ελέγχου Φόρου Εισοδήματος β) τις με αριθ. και/2013 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και γ)τις

με αριθ..../2013,/2013,/2023,/2013,/2013 και/2013 αποφάσεις επιβολής προστίμων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4987/2022:

«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, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α., 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 ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,

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 παρούσας παραγράφου νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. 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 περ. 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 πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. 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.

3. Οι τελευταίοι κύριοι ή ψилоί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν, εκτός εάν αυτό αποκτήθηκε από επαχθή αιτία. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στη διαδικασία του άρθρου 63 εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.
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.
5. Από τις ανωτέρω διατάξεις εξαιρούνται οι αρχηγοί των διπλωματικών αποστολών και των προξενικών αρχών για τα χρέη του διαπιστευόντος ή αποστέλλοντος κράτους αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 29 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν. [5036/2023](#) (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023) και ισχύει από την έναρξη ισχύος του Ν.4646/2019, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου 34, ορίζονται τα εξής: «...29. 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 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 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. **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, 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 τα εξής :

«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:

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. 5 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 βαραίνουν 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 καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 ν. 3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣΤΕ 89/2019, 2523/2013 και ΑΠ 828/2020), 7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως α) οι φόροι εισοδήματος επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, β) οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια των άρθρων 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001 και γ) η Εισφορά Δακοκτονίας 7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως α) ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών, β) Φόρος Διαμονής, γ) Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας, δ) Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση, ε) Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας, στ) Φόρος ασφαλιστρών, ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας 7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) 6 7.5 Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), 7.6 τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιοσδήποτε 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). 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..... 10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δenuφίσταται 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 δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα τα οποία βαρύνονται με αυτές δύναται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α'201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α'128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος 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.

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.

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, με την 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" ορίζεται 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).

Άρθρο 3 - Έναρξη ισχύος

Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και καταλαμβάνει και περιπτώσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί αίτηση περί έλλειψης υπαιτιότητας που η εξέτασή της εκκρεμεί ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 115 του ν 2238/1994** (Α 151), όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του ορίζονταν τα ακόλουθα: « 1) Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών 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. Στις ανώνυμες εταιρίες, που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την

απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2) Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, **διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου**, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

3) Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία 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 μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου»,

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ ορίζεται: Στο άρθρο 55: «1. Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38,β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.δ) το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, στην περίπτωση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο ορίζεται ο εγκαταστημένος εκτός της χώρας υποκείμενος στο φόρο ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35» και στο άρθρο 36: «7.Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα: ...ζ) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος...».

Επειδή, στο άρθρο 50 ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στηρίζεται πλέον στην σωρευτική ύπαρξη των πιθέμενων 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.

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.

Επειδή, ο προσφεύγων απέκτησε την ιδιότητα του Προέδρου την 06-06-2002, δυνάμει του με αριθ...../06-06-2002 Πρακτικού του Δ.Σ., ιδιότητα την οποία διατηρεί μέχρι σήμερα.

Επειδή, σε ό,τι αφορά τις επικαλούμενες και προσκομιζόμενες από τον προσφεύγοντα δικαστικές αποφάσεις, ήτοι την υπ'αρ./2013 απόφαση του Α΄ Μονομελούς Πλημμελειοδικείου με την οποία κρίθηκε αθώος, λόγω αμφιβολιών, για το αδίκημα της μη καταβολής δεδουλευμένων και την υπ'αριθ...../2018 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων με την οποία κρίθηκε αθώος, λόγω αμφιβολιών, για το αδίκημα της υπεξαίρεσης, αυτές δεν αποφαίνονται επί της έλλειψης ή μη υπαιτιότητας του προσφεύγοντος σχετικά με τη μη καταβολή των επίδικων οφειλών του ως άνω συνεταιρισμού, ενώ σε αυτές γίνεται δεκτό ότι ο προσφεύγων απέκτησε την εν λόγω ιδιότητα και ασκεί «εν τοις πράγμασι» τη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.

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, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34 ν 4646/2019, και του άρθρου 115 ν 2238/1994, σε συνδυασμό με την ως άνω Ε 2173/30.10.2020 εγκύκλιο του Διοικητή ΑΑΔΕ, δεν υφίσταται αλληλλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες το νομικό πρόσωπο, το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν τη δημοσίευση του ν 4646/2019 (12/12/2019), ενώ αυτά καθίστανται αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο αυτό μόνο μετά τη διάλυση του νομικού προσώπου και εφόσον φέρουν τη συγκεκριμένη ιδιότητα κατά το χρόνο αυτό.

Επειδή, ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, **λαμβάνοντας υπόψη** ότι: 1) ο συνεταιρισμός δεν έχει λυθεί μέχρι σήμερα, 2) ο προσφεύγων απέκτησε την ιδιότητα του Προέδρου του συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. από την 06-06-2002, δυνάμει του με αριθ...../06-06-2002 Πρακτικού του Δ.Σ. ασκώντας έκτοτε τη διοίκηση και διαχείριση αυτού χωρίς να έχει παραιτηθεί μέχρι σήμερα, 3) οι επίδικες οφειλές με ΑΤΒ/14-01-2014 ΓΡΑΜ 1-10 (ΦΠΑ οριστική βεβαίωση, οικ.ετών 2000-2009), όπως αυτές εμφανίζονται στην από 20/10/2023 «Κατάσταση Χρεών» της Δ.Ο.Υ. για τον εν λόγω συνεταιρισμό, και για τις οποίες αιτείται απαλλαγή ο προσφεύγων κατ'άρθρο 50 ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, προέρχονται από έλεγχο όπου κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις είχε την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου του συνεταιρισμού, ευθυνόταν δε για τις οφειλές αυτές και υπό το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, ενώ είχε την απαιτούμενη ιδιότητα και κατά τον έλεγχο, βάσει του οποίου η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, λόγω μη προσκόμισης από τον ίδιο των βιβλίων και στοιχείων του συνεταιρισμού, 4) τεκμαίρεται η υπαιτιότητά του εκ μόνης της ιδιότητάς του ως Προέδρου του ΔΣ του ως άνω συνεταιρισμού με εξουσία διαχείρισης/εκπροσώπησης κατά τα επίδικα διαστήματα, ως προς τις οφειλές που ανάγονται, κατά τη διάρκεια της θητείας του, ενώ ο ίδιος δεν απέδειξε ενώπιον της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ.), αλλά ούτε και ενώπιον της ΔΕΔ, τη μη ύπαρξη της υπαιτιότητας του και τη μη άσκηση διοίκησης, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της [παρ. 1 του άρθρου 50](#) του ΚΦΔ, ως έχων το βάρος απόδειξης, προσκομίζοντας προς τούτο κάθε αποδεικτικό μέσο προκειμένου να ληφθεί υπόψη από τη φορολογική αρχή. Εξάλλου, στις με αριθμούς/2013 και/2018 επικαλούμενες δικαστικές αποφάσεις γίνεται δεκτό ότι ο προσφεύγων απέκτησε την ιδιότητα του Προέδρου και ασκούσε έκτοτε αποκλειστικά και «εν τοις πράγμασι» καθήκοντα διοίκησης και διαχείρισης, χωρίς να έχει παραιτηθεί.

Επειδή, εν προκειμένω εξετάστηκε η ευθύνη του προσφεύγοντος ως αλληλεγγύως συνυπεύθυνου του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., μόνο για τα χρέη τα οποία αναφέρονται στην από 20/10/2023 «Κατάσταση Χρεών» της Δ.Ο.Υ. για τα οποία προκύπτουν τα εξής:

Δεν θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές με ΑΤΒ/31-10-2011 (Εισφορές και Τέλος Επιτηδεύματος οικ.έτους 2011) και/30-08-2013 (Εισφορές και Τέλος Επιτηδεύματος οικ.έτους 2012), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994 γιατί ο συνεταιρισμός δεν έχει λυθεί μέχρι σήμερα, αλλά και ούτε με το άρθρο 50 του ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθώς δεν δύναται το πρώτον να θεμελιωθεί ευθύνη σε πρόσωπα που δεν ευθύνονταν με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις, με την επιφύλαξη της ενδεχόμενης ευθύνης του κατά το χρόνο που ο παραπάνω αναφερόμενος συνεταιρισμός λυθεί.

Δεν θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές με ΑΤΒ ΓΡΑΜ.1-28 (ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΠΑ λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικών και περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για τις χρήσεις 2009,2010 και 2011), διότι δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη.

Δεν θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές με ΑΤΒ/20-01-2014 ΓΡΑΜ.1-4 (ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν.129/1989 μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011),διότι δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη.

Δεν θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές με ΑΤΒ/17-01-2014 ΓΡΑΜ. 1-7 (ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΒΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ, λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών για τις χρήσεις 2000-2004, ελλιπούς υποβολής συγκεντρωτικών στοιχείων για τη χρήση 2006 και μη επίδειξης βιβλίων για τη χρήση 2013), διότι δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη.

Δεν θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές με ΑΤΒ/02-09-2021 γραμμή 1, ΑΤΒ/02-09-2021, ΑΤΒ/02-09-2021, ΑΤΒ/02-09-2021, ΑΤΒ/02-09-2013, ΑΤΒ/02-09-2013 και ΑΤΒ/02-09-2013 (Πρόστιμα Μητρώου οικ.έτους 2021)οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθ. 50 ΚΦΔ και δε βαρύνουν τον προσφεύγοντα.

Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές με ΑΤΒ/20-01-2014 ΓΡ.3-10 , (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ οικ.έτη 2003-2010), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994 γιατί ο συνεταιρισμός δεν έχει λυθεί μέχρι σήμερα, αλλά και ούτε με το άρθρο 50 του ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθώς δεν δύναται το πρώτον να θεμελιωθεί ευθύνη σε πρόσωπα που δεν ευθύνονταν με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις, με την επιφύλαξη της ενδεχόμενης ευθύνης του κατά το χρόνο που ο παραπάνω αναφερόμενος συνεταιρισμός λυθεί.

Δεν θεμελιώνεται αλληλεγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές με ΑΤΒ .../24-04-2014 ΓΡΑΜ.1-2 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ οικ.έτη 2001-2002), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994 γιατί ο συνεταιρισμός δεν έχει λυθεί μέχρι σήμερα, αλλά και ούτε με το άρθρο 50 του ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθώς δεν δύναται το πρώτον να θεμελιωθεί ευθύνη σε πρόσωπα που δεν ευθύνονταν με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις, με την επιφύλαξη της ενδεχόμενης ευθύνης του κατά το χρόνο που ο παραπάνω αναφερόμενος συνεταιρισμός λυθεί.

Θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές με ΑΤΒ/14-01-2014 ΓΡΑΜ 1-10 (ΦΠΑ οριστική βεβαίωση, οικ.ετών 2000-2009), δεδομένου ότι, οι οφειλές αυτές προέκυψαν από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στη διάρκεια της θητείας του ως προέδρου, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος της ελεγχόμενης οντότητας, λόγω μη προσκόμισης στοιχείων από τον προσφεύγοντα, ενώ ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του, δεδομένου μάλιστα ότι ευθυνόταν για αυτές και υπό το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, καθώς ασκούσε αποκλειστικά την εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης του παραπάνω αναφερόμενου συνεταιρισμού.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και κοινοποιήσει τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις για τις οποίες φέρεται να συνευθύνεται αλληλεγγύως.

Επειδή, υπό το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, οι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και γενικά οι εντεταλμένοι στη διοίκηση των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, μεταξύ των οποίων και οι συνεταιρισμοί, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την καταβολή των φορολογικών οφειλών των νομικών αυτών προσώπων, οι οποίες έχουν γεννηθεί κατά τη διάρκεια του χρόνου λειτουργίας τους, υπό την προϋπόθεση ότι είχαν μία από τις ανωτέρω ιδιότητες κατά τον χρόνο γέννησης των σχετικών απαιτήσεων. Όμως, οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 δεν δημιουργούν ίδια φορολογική ή ασφαλιστική υποχρέωση των προαναφερόμενων προσώπων για καταβολή του οφειλόμενου από την εταιρεία φόρου ή εισφοράς, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος της εταιρείας ποσού, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαίωσης του φόρου ή της εισφοράς, αλλά στο στάδιο της είσπραξής του. Επομένως, τα ανωτέρω πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και δεν νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξης, με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από την εταιρεία φόρος, ενώ για την ενεργοποίηση της ευθύνης τους δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαίωσης του χρέους με κοινοποίηση προς τα πρόσωπα αυτά των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, υποκειμένων σε προσφυγή, ούτε, περαιτέρω, η επ' ονόματι τους ταμειακή βεβαίωση του οφειλομένου ποσού, αλλά επιτρέπεται, κατ'

αρχάς, να επιδιωχθεί η αναγκαστική είσπραξη του οφειλόμενου ποσού από τα πρόσωπα αυτά βάσει της ταμειακής βεβαίωσης, που έχει εκδοθεί επ' ονόματι της εταιρείας (πρβλ. ΣτΕ 2636/2018, 1623/2015). Δεδομένου, ωστόσο, ότι τα πρόσωπα αυτά δεν είναι τα υποκείμενα της φορολογικής ή ασφαλιστικής υποχρέωσης, δεν έχουν μετάσχει στη διαδικασία ελέγχου και δεν τους έχει κοινοποιηθεί η καταλογιστική πράξη, την οποία, άλλωστε, δεν νομιμοποιούνται να προσβάλουν, ως ανωτέρω ελέχθη, αλλά είναι τρίτοι, των οποίων η ευθύνη γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της είσπραξης του φόρου ή εισφοράς που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρείας, τα πρόσωπα αυτά αποκτούν, κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε., την ιδιότητα του «οφειλέτη», μόνον από και δια της έκδοσης και κοινοποίησης προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στις ως άνω νομοθετικές διατάξεις, μέσω της οποίας πληροφορούνται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους, και τους παρέχεται η δυνατότητα είτε να αμυνθούν αποτελεσματικά, ασκώντας την ανακοπή του άρθρου 217 του Κ.Δ.Δ. κατά της ατομικής ειδοποίησης, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλομένη και η ταμειακή βεβαίωση (πρβλ. ΣτΕ 2636/2018, 1623/2015, 4357/2014, 2711/2011), είτε να προβούν σε ρύθμιση του χρέους τους. Η ανωτέρω ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων, σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 64 παρ. 1 και 113 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ., δεν αποστερεί τα προαναφερθέντα πρόσωπα της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνται, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, διότι τα πρόσωπα αυτά, εφόσον δεν έχουν δικαίωμα να ασκήσουν προσφυγή κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξης, δύνανται, κατά τη σύμφωνη με την ανωτέρω συνταγματική διάταξη ερμηνεία των άρθρων 217 παρ. 1 και 219 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ., να ασκήσουν ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλομένη και η εκδοθείσα σε βάρος της εταιρείας ταμειακή βεβαίωση (πρβλ. ΣτΕ 844/2012, 4411/2011, 237/2008, 2999/2006) και να προβάλουν λόγους αναγόμενους στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαίτησης του Δημοσίου, εκτός εάν, κατόπιν προσφυγής της εταιρείας κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξης (στη δίκη επί της προσφυγής τα ανωτέρω πρόσωπα δύνανται να παρέμβουν κατ' άρθρο 113 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.), έχει εκδοθεί τελεσίδικη δικαστική απόφαση, με την οποία έχει κριθεί, κατ' ουσίαν, η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης (πρβλ. ΣτΕ 844/2012).

Επειδή, με τις 498/2020 και 2816/2020 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι κατά νόμον για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου (άρθρο 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ.), εστράφησαν κατά της πράξης της φορολογικής αρχής που εκδόθηκε σε βάρος του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, η οποία θα απέκλειε τη δυνατότητα άσκησης προσφυγής για την παραπάνω κατηγορία προσώπων, ανεξαρτήτως του ότι δεν βρίσκει έρεισμα στον νόμο, θα είχε, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, ως συνέπεια να παραμένει ατελής η παρεχόμενη από το άρθρο 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ. δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, αποτέλεσμα που δυσχερώς

εναρμονίζεται με τη λειτουργία και τον σκοπό της καθιερούμενης από το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς διαδικασίας, η τήρηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή, ορίζεται ότι: « 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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται ότι: «Άρθρο 1.Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 35](#) και στο στ' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 63](#) του Κ.Φ.Δ..2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη..»

Επειδή, στην Ε 2173/2020 αναφέρεται μεταξύ άλλων: «.... Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε 2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣΤΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ....»

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 50 παρ. 4 του ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία επιτρέπεται η άσκηση εκ μέρους των προσώπων που ευθύνονται παράλληλα με τα νομικά πρόσωπα για την καταβολή του καταλογισθέντος φόρου να ασκούν παραδεκτώς τα προβλεπόμενα για τα νομικά πρόσωπα δικαιώματα, ήτοι μεταξύ άλλων και προσφυγή του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, έχει ως προϋπόθεση άσκησης εκ μέρους των ως άνω προσώπων προσφυγής κατά τον **ΚΔΔ** την προηγούμενη άσκηση της ειδικής διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 63 του ως άνω νόμου (ΚΦΔ).

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ.29 του ν. 4646/2019, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει, δόθηκε το δικαίωμα στα αλληλεγγύως συνυπεύθυνα για τις φορολογικές οφειλές των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων άτομα να ασκήσουν αίτηση απαλλαγής από τα χρέη αυτά, εκθέτοντας τους λόγους απαλλαγής και έλλειψης υπαιτιότητας και όχι λόγους ουσίας για την ακύρωση των επίδικων πράξεων.

Επειδή, εν προκειμένω, τα με αριθ. και .../2013 Φύλλα ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, οι με αριθ..... και .../2013 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και οι με αριθ...../2013,/2013,/2023,/2013,/2013 και/2013 αποφάσεις επιβολής προστίμων εκδόθηκαν το έτος 2013, δηλαδή προ εφαρμογής του ΚΦΔ, κατά αυτών δεν είναι δυνατή η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά τον ΚΦΔ (ν.4174/2013 και ήδη ν.4987/2022) και ως εκ τούτου, απαραδέκτως προβάλλεται από τον προσφεύγοντα ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των εν λόγω πράξεων με τις οποίες καταλογίστηκαν πρόστιμα και διαφορές φόρων σε βάρος του συνεταιρισμού από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την εν μέρει αποδοχή της με ημερομηνία **04-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ για την απαλλαγή του ως αλληλεγγύως συνυπεύθυνου για τις φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.και δη ότι θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τις οφειλές με ΑΤΒ/14-01-2014 ΓΡΑΜ 1-10 (ΦΠΑ οριστική βεβαίωση, οικ.ετών 2000-2009), ενώ δεν θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τις υπόλοιπες οφειλές του συνεταιρισμού, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και με την επιφύλαξη της τυχόν ευθύνης του για μέρος αυτών

μετά τη λύση του νομικού προσώπου στην περίπτωση που ο προσφεύγων φέρει την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
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.