



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11-06-2024
Αριθμός απόφασης: 1539

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 (ΑΑΔΕ)».

γ.Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14-02-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ. πρωτ. /15-01-2024 απάντησης του Προϊστάμενου της ΔΟΥ επί της με αρ. πρωτ. /29-12-2023 αίτησης περί απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7- Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-02-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουμε 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 με αρ. πρωτ. /15-01-2024 προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ. /29-12-2023 αίτηση του προσφεύγοντος περί απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxis και του ΓΕ.ΜΗ., η εταιρία λύθηκε με το από 18-09-2012 πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, το οποίο καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών στις 25-09-2012. Στις 23-01-2013 δημοσιεύτηκε ο από 29-10-2012 ισολογισμός έναρξης της εκκαθάρισης και στις 28-02-2018 το από 21-02-2018 πρακτικό έγκρισης του ισολογισμού πέρατος της εκκαθάρισης, οπότε η εταιρία διαγράφηκε από το ΓΕΜΗ. Στις 14-12-2023, η εταιρία επανήλθε στο στάδιο της εκκαθάρισης, ύστερα από αίτηση της ΔΟΥ, σύμφωνα με τον Ν.4919/2022, με τους ίδιους εκκαθαριστές και δημοσιεύθηκε στις 12-01-2024 το από 22-12-2023 πρακτικό έγκρισης του τελικού ισολογισμού πέρατος της εκκαθάρισης, οπότε η εταιρία διαγράφηκε από το ΓΕΜΗ. Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε η με αρ. πρωτ. /04-03-2020 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής-Υπερήμερίας του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, ως εκκαθαριστή της εταιρίας από τη λύση μέχρι τις 12-01-2024 και συνεπώς ως αλληλεγγύως υπεύθυνου για τις οφειλές της εταιρίας, ενώ, επίσης, υφίσταντο και άλλες οφειλές της εταιρίας που δεν συμπεριλαμβάνονται στην ατομική ειδοποίηση.

Στις 29-12-2023, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ. πρωτ. /29-12-2023 αίτηση απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη του, επισυνάπτοντας πίνακα χρεών με όλες τις οφειλές της εταιρίας.

Η ΔΟΥ, με την προσβαλλόμενη με αρ. πρωτ. /15-01-2024 απάντηση, προσδιόρισε τις οφειλές για τις οποίες ο προσφεύγων υπέχει προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

A/A	A.T.B.	ΗΜ/ΝΙΑΤ.Β.	ΑΡ. ΓΡΑΜ ΜΗΣ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΕΙΔΟΣ ΧΡΕΟΥΣ	ΑΡΧΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΑ ΣΥΝΕΙΣΠΡΑΤΤΟΜΕΝ	ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΠΟΣΟ
1		30-08-2013	.....	2012	ΕΙΣΦΟΡΕΣ & ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔ/ΤΟΣ Ν.3986/2011 - Τέλος επιτηδεύματος χρήση 01/01/2011 - 31/12/2011	400,00	400,00	495,00	895,00
2		25-05-2015	.....	2013	ΕΙΣΦΟΡΕΣ & ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔ/ΤΟΣ Ν.3986/2011- Τέλος επιτηδεύματος χρήση 01/01/2012 -	800,00	800,00	581,08	1.381,08
3		28/03/2018	.....	2018	ΔΗΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π. (αρθ. 45 ν. 4172/13) Τέλος Επιτηδεύματος Αρ. Δήλωσης ..28-03-2018 φορολογικού έτους 2016 (διαχειριστική περίοδος 25/09/2016-24/09/2017)	800,00	800,00	438,00	1.238,00
4		28/03/2018	.....	2016	ΔΗΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π. (αρθ. 45 ν. 4172/13) Τέλος Επιτηδεύματος Αρ. Δήλωσης .../28-03-2018 φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 25/09/2014-24/09/2015)	800,00	800,00	578,16	1.378,16
5		28/03/2018	.....	2017	ΔΗΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π. (αρθ. 45 ν. 4172/13) Τέλος Επιτηδεύματος Αρ. Δήλωσης .../28-03-2018 φορολογικού έτους 2015 (διαχειριστική περίοδος 25/09/2015 - 24/09/2016)	800,00	800,00	508,08	1.308,08

6	.....	29/03/2018	.....	2019	ΔΗΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π. (αρθ. 45 ν. 4172/13) Τέλος Επιτηδεύματος Αρ. Δήλωσης ../29-03-2018 φορολογικού έτους 2017 (διαχειριστική περίοδος 25/09/2017 - 28/02/2018)	333,33	333,33	170,33	503,66
7	.....	16-12-2019	.....	2014	ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν.4223/2013)) Αρ. Δήλωσης - η από 16-12-2019 Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α.	12.243,44	12.243,44	9.742,11	21.985,55
8	.....	14/12/2020	.....	2015	ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν.4223/2013)) Αρ. Δήλωσης - η από 14-12-2020 Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α.	12.227,80	12.227,80	9.015,56	21.243,36
9	.....	19/11/2021	.....	2016	ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν.4223/2013)) Αρ. Δήλωσης - η από 19-11-2021 Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α.	12.050,69	12.050,69	7.829,33	19.880,02
10	.....	19/11/2021	.....	2017	ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν.4223/2013)) Αρ. Δήλωσης - η από 19-11-2021 Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α.	12.018,54	12.018,54	6.755,62	18.774,16

Επιπλέον, η ΔΟΥ, δεν αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί έλλειψης υπαιτιότητας και περί παραγραφής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αρ. πρωτ./15-01-2024 απάντησης του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, καθώς και να γίνει δεκτή η αίτησή του περί απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη συνολικά για τις οφειλές της εταιρίας, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

Έλλειψη υπαιτιότητας. Η υπό εκκαθάριση εταιρία είχε στην ιδιοκτησία της σημαντική ακίνητη περιουσία, ώστε, όταν ανέλαβε εκκαθαριστής θεωρούσε εύλογα και δικαιολογημένα ότι θα ικανοποιούνταν το Δημόσιο προνομιακά κατά την πώληση ή τον πλειστηριασμό των ακινήτων της εταιρίας, ενώ δεν μπορούσε να προβλέψει ότι με τη νομοθετική μεταβολή του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας το 2015, οι απαιτήσεις των τραπεζών θα ικανοποιούνταν προνομιακά έναντι του Ελληνικού Δημοσίου. Οι κατασχέσεις των ακινήτων της εταιρίας έλαβαν χώρα το έτος 2013, με αρχική ημερομηνία πλειστηριασμού την 19-06-2013, ενώ ο εκπλειστηριασμός έλαβε χώρα το έτος 2017. Η αντικειμενική αξία των ακινήτων ανερχόταν στο ποσό των 1.800.000,00€ και τα ακίνητα εκπλειστηριάστηκαν στο ποσό των 530.000,00€. Δεν βαρύνεται με υπαιτιότητα για τη μη καταβολή των οφειλών προς το Δημόσιο, καθώς ο ΕΝΦΙΑ είναι νέος φόρος που επιβλήθηκε στην πορεία της εκκαθάρισης, οι αξίες των ακινήτων μειώθηκαν δραματικά και τα ακίνητα εκπλειστηριάστηκαν σε αξία χαμηλότερη στο 1/3 της αντικειμενικής αξίας, καθώς, επίσης, δεν υπήρχε άλλη πηγή εσόδων για την εταιρία. Επιπλέον, γνωστοποίησε στη ΔΟΥ, με την με αρ. πρωτ./27-06-2017 αίτηση, το σύνολο των οφειλετών της εταιρίας, προκειμένου να προβεί σε αναγκαστικά μέτρα, αλλά η ΔΟΥ δεν προχώρησε σε κατασχέσεις εις χείρας τρίτων. Περαιτέρω, κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης καταβλήθηκαν περίπου 150.000€ για φόρους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 34 του Ν.4646/2019 : «1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των

κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους 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, με το άρθρο 34 παρ.1 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 Ν.4174/2013, το δε άρθρο 50 του Ν.4174/2013 κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 50 του Ν.4987/2022 ως 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 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 του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης 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 την 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.....

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 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: «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 Ε2173/30-10-2020 εγκύκλιο με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» ορίζονται τα εξής :

«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.

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)

3.1 Ειδικά, για οφειλές νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, που βεβαιώθηκαν πριν από την 12η.12.2019 και μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν είχαν επιβληθεί αναγκαστικά μέτρα είσπραξης συμπεριλαμβανομένης και της αναγγελίας σε διαδικασίες ατομικής ή συλλογικής εκτέλεσης ή δεν είχε εγγραφεί υποθήκη, σε βάρος των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων, εφαρμόζονται αυτοδικαίως οι νέες διατάξεις.....

4. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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.

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.

5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

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 καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 ν. 3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣΤΕ 89/2019, ΣΤΕ 2523/2013 και ΑΠ 828/2020),.....

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).....

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

12. Η διάταξη προσδιορίζει κρίσιμο χρόνο για δυο λόγους: πρώτον για να διαπιστωθεί η ύπαρξη συγκεκριμένης ιδιότητας κατά το συγκεκριμένο χρόνο και δεύτερον προκειμένου να προσδιορισθεί η οφειλή κατά συγκεκριμένο χρόνο.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει 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. **Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες.**

14. Η φορολογική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη για τους σκοπούς του άρθρου 50 ΚΦΔ με τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή στις διατάξεις που ίσχυαν προ ΚΦΔ για οφειλές πριν τις 31 - 12-2013.....16. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ.1 του άρθρου 50, τα πρόσωπα που φέρουν τις κατονομαζόμενες ιδιότητες καθίστανται συνυπεύθυνα για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

17. Τέλος, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, σε περίπτωση που οι υπό παράγραφο 1 άρθρου 50 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση με οποιονδήποτε τρόπο, ήτοι είτε βάσει νόμου, είτε βάσει δικαστικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού οργάνου, η αλληλέγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθη και βαραίνει, εκτός από τα πρόσωπα του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β', κατά περίπτωση, 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 απωλέσθη.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

.....Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας

διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ 1103/2004), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιρειών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.....

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 της 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.

ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων.....

31. Οι εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται μόνο για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου, και όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1082/2021 Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλεγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 : **«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 αλληλεγγυα 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.....

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, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4919/2022 : «.....4. Αν σε νομικό πρόσωπο της παρ. 3 που διαγράφηκε από το Γ.Ε.ΜΗ. υπάρχει περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που παραλείφθηκε στη διαδικασία της εκκαθάρισης, το νομικό πρόσωπο επανεγγράφεται στο Γ.Ε.ΜΗ., μετά από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον προς την αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. και επανέρχεται σε κατάσταση εκκαθάρισης. Η ως άνω αίτηση αναφέρει τους τελευταίους διορισμένους εκκαθαριστές και συνοδεύεται από έγγραφα που αποδεικνύουν το παραλειφθέν περιουσιακό στοιχείο ή την παραλειφθείσα υποχρέωση. Μετά από έλεγχο νομιμότητας της αίτησης και των δικαιολογητικών, η αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. επανεγγράφει το νομικό πρόσωπο στο Γ.Ε.ΜΗ., οπότε αναβιώνουν η διαδικασία της εκκαθάρισης και τα καθήκοντα των εκκαθαριστών. Αν οι εκκαθαριστές δεν αναλάβουν άμεσα τα αναβιώσαντα καθήκοντά τους, αντικαθίστανται, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παρ. 3 του άρθρου 786 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο προσφεύγων φέρει την ιδιότητα του εκκαθαριστή της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, από τη λύση της εταιρίας στις 25-09-2012 έως τις 12-01-2024, οπότε δημοσιεύτηκε η έγκριση ισολογισμού πέρατος της εκκαθάρισης και η εταιρία διαγράφηκε από το Γ.Ε.ΜΗ. Ειδικότερα, αρχικά η εταιρία διαγράφηκε στις 28-02-2018 με τη δημοσίευση του από 21-02-2018 πρακτικού Γενικής Συνέλευσης έγκρισης του από 31-01-2018 ισολογισμού πέρατος της εκκαθάρισης, αλλά στις 14-12-2023, αναβίωσε η εκκαθάριση και τα καθήκοντα των εκκαθαριστών, λόγω ύπαρξης εκκρεμούς απαίτησης της ΔΟΥ που παραλείφθηκε στη διαδικασία της εκκαθάρισης, ώστε η εκκαθάριση θεωρείται ότι δεν περατώθηκε στις 28-02-2018, αλλά συνεχίζεται έως τις 12-01-2024 με τους τελευταίους διορισμένους εκκαθαριστές.

Επειδή, η αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος θεμελιώνεται λόγω της ιδιότητας του ως εκκαθαριστή στο χρονικό διάστημα από 25-09-2012 έως τις 12-01-2024 για οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του και αφορούν τέλος επιτηδεύματος και ΕΝΦΙΑ, δεδομένης της ευθύνης του και κατά τις προϋσχύουσες του Ν.4646/2019 διατάξεις. Ειδικότερα, πρόκειται για οφειλές που δεν προέκυψαν από έλεγχο και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες τα έτη 2013 έως 2018 και συγκεκριμένα στις ημερομηνίες που καταγράφονται στην προσβαλλόμενη απάντηση του προϋσταμένου της ΔΟΥ, ως εξής :

- ο Η οφειλή της εταιρίας με Α.Τ.Β. /30-08-2013, η οποία αφορά σε Τέλος Επιτηδεύματος Ν. 3986/2011 οικ. έτους 2012 (χρήσης 2011), βεβαιώθηκε από τη ΔΗΛΕΔ, με εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 και στην ΠΟΛ. 1148/11-06-2012 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, σε 2 δόσεις λήξεως την 30-09-2013 και 31-10-2013. Η οφειλή αυτή και κάθε δόση αυτής κατέστη ληξιπρόθεσμη την 01-10-2013 και 01-11-2013 αντίστοιχα.

- ο Η οφειλή της εταιρίας με Α.Τ.Β./25-05-2015, η οποία αφορά σε Τέλος Επιτηδεύματος Ν. 3986/2011 οικ. έτους 2013 (χρήσης 2012), βεβαιώθηκε από τη ΔΗΛΕΔ, με εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 και στις ΠΟΛ.. 1167/2011, 1149/20-06-2013 και 1101/2015, σε 8 δόσεις λήξεως την 30-06-2015, 31-07-2015, 31-08-2015, 30-09-2015, 30-10-2015, 30-11-2015, 31-12-2015 και 29-01-2016. Η οφειλή αυτή και κάθε δόση αυτής κατέστη ληξιπρόθεσμη την 01-07-2015, 01-08-2015, 01-09-2015, 01-10-2015, 31-10-2015, 01-12-2015, 01-01-2016 και 30-01-2016 αντίστοιχα.
- ο Η οφειλή της εταιρίας με Α.Τ.Β./28-03-2018, η οποία αφορά σε Τέλος Επιτηδεύματος Ν.3986/2011 φορολογικού έτους 2016 (διαχειριστική περίοδος 25/09/2016 - 24/09/2017), βεβαιώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 βάσει εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., σε 1 δόση λήξεως την 24-10-2017. Η οφειλή αυτή κατέστη ληξιπρόθεσμη την 25-10-2017.
- ο Η οφειλή της εταιρίας με Α.Τ.Β./28-03-2018 γρ. 1, η οποία αφορά σε Τέλος Επιτηδεύματος Ν.3986/2011 φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 25/09/2014 - 24/09/2015), βεβαιώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 βάσει εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., σε 1 δόση λήξεως την 26-10-2015. Η οφειλή αυτή κατέστη ληξιπρόθεσμη την 27-10-2015.
- ο Η οφειλή της εταιρίας με Α.Τ.Β./28-03-2018 γρ. 2, η οποία αφορά σε Τέλος Επιτηδεύματος Ν. 3986/2011 φορολογικού έτους 2015 (διαχειριστική περίοδος 25/09/2015 - 24/09/2016), βεβαιώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 βάσει εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., σε 1 δόση λήξεως την 24-10-2016. Η οφειλή αυτή κατέστη ληξιπρόθεσμη την 25-10-2016.
- ο Η οφειλή της εταιρίας με Α.Τ.Β./29-03-2018, η οποία αφορά σε Τέλος Επιτηδεύματος Ν. 3986/2011 φορολογικού έτους 2017 (διαχειριστική περίοδος 25/09/2017 - 28/02/2018), βεβαιώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., σε 1 δόση λήξεως την 30-03-2018. Η οφειλή αυτή κατέστη ληξιπρόθεσμη την 31-03-2018.
- ο Η οφειλή με Α.Τ.Β./16-12-2019, η οποία αφορά σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2014, βεβαιώθηκε με Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 4174/2013 και την Απόφαση Α. 1419/2019 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, λόγω μη υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων το έτος 2014. Η καταβολή του φόρου ορίστηκε εφάπαξ την 30-12-2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 8 του Ν. 4223/2013, όταν και θα έπρεπε να είχε αρχικώς καταβληθεί ο φόρος βάσει πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., συνεπώς η οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη την 31-12-2014.
- ο Η οφειλή με Α.Τ.Β./14-12-2020, η οποία αφορά σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2015, βεβαιώθηκε με Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 4174/2013 και την Απόφαση Α. 1262/2020 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, λόγω μη έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2015. Η καταβολή του φόρου ορίστηκε εφάπαξ την 04-09-2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 8 του Ν. 4223/2013, όταν

- και θα έπρεπε να είχε αρχικώς καταβληθεί ο φόρος βάσει πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., συνεπώς η οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη την 05-09-2015.
- ο Η οφειλή με Α.Τ.Β./19-11-2021 γρ. 127, η οποία αφορά σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2016, βεβαιώθηκε με Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 4174/2013 και την Απόφαση Α. 1176/2021 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, λόγω μη έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2016. Η καταβολή του φόρου ορίστηκε εφάπαξ την 29-08-2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 8 του Ν. 4223/2013, όταν και θα έπρεπε να είχε αρχικώς καταβληθεί ο φόρος βάσει πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., συνεπώς η οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη την 30-08-2016.
 - ο Η οφειλή με Α.Τ.Β./19-11-2021 γρ. 210, η οποία αφορά σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2017, βεβαιώθηκε με Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 4174/2013 και την Απόφαση Α. 1176/2021 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, λόγω μη έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2017. Η καταβολή του φόρου ορίστηκε εφάπαξ την 28-08-2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 8 του Ν. 4223/2013, όταν και θα έπρεπε να είχε αρχικώς καταβληθεί ο φόρος βάσει πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., συνεπώς η οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη την 29-08-2017.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είναι αλληλέγγυα υπεύθυνος για την καταβολή του ΕΝΦΙΑ για τον λόγο ότι πρόκειται για νέο φόρο που επιβλήθηκε στην πορεία της εκκαθάρισης, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς οι οφειλές ΕΝΦΙΑ, όπως προεκτέθηκε, κατέστησαν ληξιπρόθεσμες στη διάρκεια της θητείας του, με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για καταβολή του φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 50 Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4646/2019, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στηρίζεται πλέον στη σωρευτική ύπαρξη των τιθέμενων σε αυτό προϋποθέσεων που συνδέονται : α)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 και ειδικότερα στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με την πράξη διορισμού του καθηκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου, β)με συγκεκριμένα είδη φόρου και γ) με την ύπαρξη υπαιτιότητας του εκπροσώπου, η οποία τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητας αυτού ως εκπροσώπου της εταιρίας, δύναται όμως αυτός να ανατρέψει το μαχητό τεκμήριο αποδεικνύοντας την έλλειψή της.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, τεκμαίρεται η υπαιτιότητα του προσφεύγοντος εκ της ιδιότητας του ως εκκαθαριστή στο χρονικό διάστημα από 25-09-2012 έως 12-01-2024, για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες στη διάρκεια της θητείας του, από όσα δε επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων δεν αποδεικνύεται η έλλειψη υπαιτιότητας. Συγκεκριμένα, ο υποθετικός ισχυρισμός ότι οι εκκαθαριστές της εταιρίας θεωρούσαν ότι το Ελληνικό Δημόσιο θα ικανοποιούνταν προνομιακά, αν δεν είχε επέλθει νομοθετική μεταβολή του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, δεν επαρκεί για την ανατροπή του μαχητού τεκμηρίου υπαιτιότητας. Εξάλλου, ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει και αβάσιμος, καθώς, σύμφωνα με την προσβαλλόμενη πράξη, ακόμη και με το καθεστώς πριν την τροποποίηση του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, δεν θα ικανοποιούνταν το Ελληνικό Δημόσιο, διότι προηγούνταν άλλοι προνομιούχοι δανειστές.

Αντίστοιχα, ο προσφεύγων προβάλλει ισχυρισμούς που αφορούν τη διαδικασία πλειστηριασμού της ακίνητης περιουσίας της εταιρίας και συγκεκριμένα την καθυστέρηση εκπλειστηριασμού και τον εκπλειστηριασμό σε χαμηλή αξία, στοιχεία που δεν απαλλάσσουν τον προσφεύγοντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, με την έννοια της διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Εν προκειμένω, η έλλειψη υπαιτιότητας δεν αποδεικνύεται από δικαστική απόφαση που ορίζει τον χρόνο και τρόπο ικανοποίησης των πιστωτών, ούτε από τα όσα επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων αποδεικνύεται ότι το προϊόν εκποίησης της ακίνητης περιουσίας της εταιρίας ή λοιπά μετρητά που προέκυψαν κατά την εκκαθάριση, δεν επαρκούσαν για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι γνωστοποίησε στη ΔΟΥ το σύνολο των οφειλετών, προκειμένου να προβεί σε κατάσχεση εις χείρας τρίτων, δεν τον απαλλάσσει από την αλληλέγγυα ευθύνη, καθώς ο ίδιος είχε τη δυνατότητα να εισπράξει τις απαιτήσεις και να συμπεριλάβει τα ποσά στο προϊόν της εκκαθάρισης.

Επειδή, αντίθετα, σύμφωνα με την προσβαλλόμενη πράξη, ο προσφεύγων διενήργησε πράξεις εκκαθάρισης και είχε ουσιαστική εκπροσώπηση και ευθύνη διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων και κατά συνέπεια εξόφλησης των φορολογικών οφειλών. Συγκεκριμένα, αποδέχτηκε τον διορισμό και προχώρησε στη σύνταξη Ισολογισμού της 24ης Σεπτεμβρίου 2012 έναρξης εκκαθάρισης, σύνταξη της από 16-11-2012 πρόσκλησης των μετόχων της εταιρίας σε έκτακτη Γενική Συνέλευση [ΦΕΚ/28-11-2012], σύνταξη Ισολογισμού της 31ης-01-2018 [25/09/2012 - 31/01/2018] πέρατος της εκκαθάρισης, σύνταξη Ισολογισμού έναρξης εκκαθάρισης της 14-12-2023 κατόπιν αναβίωσης της εκκαθάρισης [Ανακοίνωση Γ.Ε.ΜΗ./09-01-2024], υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α., Παρακρατούμενων Φόρων, Φόρου Εισοδήματος).

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 14-02-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.