



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2086

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή: α) του και β) της κατοίκων, ως κληρονόμων του πατέρα τουςκατά της με αριθ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην από αίτησή τους για την απαλλαγή της αλληλέγγυας ευθύνης του θανόντα πατέρα τους (και κατ' επέκταση την δική του ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι) από τα

χρέη της εταιρείας με την επωνυμία και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του και β) της ως κληρονόμοι του πατέρα τους η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** καθώς η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες μέσω της εφαρμογής ψηφιακής κοινοποίησης «e-Κοινοποιήσεις» με ημερομηνία ανάρτησης στον προσωπικό τους λογ/σμό την και ημερομηνία ανάγνωσης την, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται στο αρχείο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ο αποβιώσας διετέλεσε Διευθύνων Σύμβουλος και Νόμιμος Εκπρόσωπος της ανωνύμου εταιρείας από ιδρύσεως αυτής έως και τη λύση της λόγω πτώχευσης σύμφωνα με την υπ.αριθ. απόφαση Πρωτοδικείου Αθήνας. (Σχετ. τα υπ. αριθ.ΦΕΚ-Τεύχος Α.Ε και Ε.Π.Ε.)

Οι προσφεύγοντες με την υπ 'αριθμ. πρωτ. ευθύνης του θανόντος απόπατέρα τουςως αλληλεγγύως υπεύθυνου για τις οφειλές προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία αφετέρου την παύση της δικής τους αλληλέγγυας ευθύνης ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι-τέκνα του θανόντος. Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με την υπ'αριθμ.πρωτ. απάντησή του (προσβαλλόμενη πράξη) έκανε εν μέρει δεκτή η αίτηση των προσφευγόντων και έκρινε ότι, δυνάμει της ιδιότητας του ως Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωνύμου εταιρείας από ιδρύσεως αυτής έως και τη λύση της λόγω πτώχευσης με την υπ. αριθ. απόφαση Πρωτοδικείου Αθήνας και επιπλέον της ιδιότητας του Εγγυητή σε τραπεζικά βιοτεχνικά δάνεια με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου που έλαβε η ΑΕ, συντρέχουν σωρευτικά στο πρόσωπό του και κατ' επέκταση στους νόμιμους κληρονόμους του (προσφεύγοντες), οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του Ν.4987/2022 περί αλληλέγγυας ευθύνης, όπως αυτό ισχύει, για τις κάτωθι οφειλές όπως αυτές είχαν διαμορφωθεί την

- ΑΤΒ πρόκειται για οφειλή που προέρχεται από απαίτηση της λόγω μη εξυπηρέτησης βιοτεχνικών δανείων που χορηγήθηκαν στην ΑΕ με την παροχή της εγγύησης του Ελληνικού Δημοσίου (κατάπτωση της παρασχεθείσας από το Δημόσιο εγγύησης). Στις σχετικές δανειακές συμβάσεις συμβαλλόταν ως εγγυητής ο

- ΑΤΒ γραμμή 11 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟΦΑΣΗ ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ), αφορά περαίωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1984.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενοι ότι :

- Δεν είχε μία από τις περιοριστικά αναφερόμενες ιδιότητες κατά τον χρόνο, που βεβαιώθηκαν οι οφειλές

- Οι οφειλές του νομικού προσώπου από πρόστιμα δεν γεννούν αλληλέγγυα ευθύνη του κληρονομούμενου πατέρα τους
- Δεν συντρέχει υπαιτιότητα του κληρονομούμενου πατέρα του ως προς την μη καταβολή των εν λόγω οφειλών στο Δημόσιο

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 29 του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Ν. 5036/2023 και ισχύει αναδρομικά από την 12/12/2019: «Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιπολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ.. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. δεν επιστρέφονται».

Επειδή με το άρθρο 50 του Ν. 4987/2022, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονταν τα εξής:

«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 προσωπικά 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 50 του Ν. 4987/2022, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονται τα εξής:

«1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ. 1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

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

....4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.....».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2173/2020:

A. 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...

B. 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 . 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 αποτελεί φόρο εισοδήματος

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 ασφάλιστρων,

ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και

η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

7.5 Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

7.6 τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ).

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν.2206/1994).

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών .

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν.(για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του). 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. πως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. (Α'128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν.

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 . 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 πριν από την τροποποίησή τους με το και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994....».

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

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην (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 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 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 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. Ανάληψη 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 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, από τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα ακόλουθα:

«2.1. Επί του (Α) προβαλλόμενου λόγου προσφυγής.

Οι προσφεύγοντες όπως και στην υπ' αριθ. πρωτ. αίτησή τους ενώπιον Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ισχυρίζονται ότι δεν τεκμηριώνεται προσωπική ευθύνη του πατέρα τους διότι δεν είχε την ιδιότητα του διοικούντος στο νομικό πρόσωπο κατά τη διάρκεια λειτουργίας του ούτε κατά τον χρόνο λύσης του Ν.Π.

Σχετικά επισημαίνουμε τα κάτωθι:

Από το υπ. αριθ. ΥΕΚ τεύχος ΑΕ-ΕΠΕ προκύπτει ότι με το υπ. αριθ. πρακτικό Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας ο ορίστηκε Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος. Από το υπ. αριθ. ΥΕΚ προκύπτει ότι με το από πρακτικό Γενικής Συνέλευσης ορίστηκε Διοικητικό Συμβούλιο με πενταετή θητεία και την εκπροσώπηση της εταιρείας ανέλαβε ο

Η εταιρεία κηρύχθηκε σε πτώχευση με την υπ. αριθ. απόφαση του Πρωτοδικείου Αθénas.

Παραθέτουμε ενδεικτικά, στοιχεία από το αρχείο της Υπηρεσίας μας από τα οποία προκύπτει ότι:

- Έχει υποβληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 1986 από την εταιρεία στην οποία ο υπογράφει ως Νόμιμος Εκπρόσωπος αυτής (αρ. δήλωσης).
- Ο έχει καταθέσει την από ανακοπή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών κατά του υπ. αριθ. εντάλματος προσωπικής κράτησής του, στην οποία, μεταξύ άλλων, αναφέρει ότι διετέλεσε Διοικητικός Σύμβουλος και διώκεται υπό την ιδιότητά του αυτή.
- Στην από αίτηση του προς το αναφέρει ότι ανέλαβε τη Διοίκηση της εταιρείας με την επωνυμία
- Στην από αίτηση του προς κ. Υπουργό Οικονομικών αναφέρει ότι η εταιρεία με την επωνυμία εκπροσωπείται νόμιμα από τον ίδιο με την ιδιότητα του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου από την ίδρυσή της και εφεξής μέχρι τις (Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η εταιρεία «.....» κηρύχθηκε σε πτώχευση με την υπ. αριθ. απόφαση του Πρωτοδικείου Αθénas).

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι ο αφενός κατείχε την ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου και νομίμου εκπροσώπου στην εταιρεία «.....» αφετέρου είχε πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου.

Σχετικά με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι ο ουδέποτε κατέστη αλληλεγγύως συνυπόχρεο πρόσωπο γιατί δεν κοινοποιήθηκε στον ίδιο οποιαδήποτε καταλογιστική πράξη ή ατομική ειδοποίηση, επισημαίνουμε ότι:

Η ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών είχε αποστείλει στον την με Α/Α και αριθ. πρωτ. ατομική ειδοποίηση ληξιπρόθεσμων χρεών προ κατάσχεσης, λόγω της ιδιότητάς του ως Διευθύνων Σύμβουλος της

Πέραν της εν λόγω ειδοποίησης, ο ήταν ενήμερος για την αλληλέγγυα ευθύνη του στην καταβολή των οφειλών της ΑΕ μέσω της πληθώρας αναγκαστικών μέτρων που είχαν επιβληθεί εις βάρος του από την Υπηρεσία μας.

Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνεται η απόρριψη του πρώτου προβαλλόμενου λόγου προσφυγής.

2.2. Επί του (Β) προβαλλόμενου λόγου προσφυγής.

Οι προσφεύγοντες όπως και στην υπ' αριθ. πρωτ. αίτησή τους ενώπιον Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ισχυρίζονται ότι οι οφειλές του Ν.Π. από πρόστιμα δεν γεννούν αλληλέγγυα ευθύνη του κληρονομούμενου πατέρα τους.

Η εξέταση αυτού του λόγου προσφυγής παρέλκει δεδομένου ότι με το υπ.αριθ. πρωτ. έγγραφο η Υπηρεσία μας έχει ήδη απαλλάξει από την αλληλέγγυα ευθύνη στην καταβολή των οφειλών της ΑΕ από πρόστιμα ΚΒΣ, τόσο τον όσο και τους προσφεύγοντες εξ αδιαθέτου κληρονόμους του.

.....

Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνεται η απόρριψη του δεύτερου προβαλλόμενου λόγου προσφυγής.

2.3. Επί του (Γ) προβαλλόμενου λόγου προσφυγής.

Οι προσφεύγοντες όπως και στην υπ' αριθ. πρωτ. αίτησή τους ενώπιον Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ισχυρίζονται ότι η μη καταβολή των ληξιπρόθεσμων οφειλών της εταιρείας δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα του δεδομένου ότι οι τελευταίες βεβαιώθηκαν μετά την πτώχευση της ΑΕ.

Σχετικά επισημαίνουμε τα κάτωθι:

Αρχικά όλες οι οφειλές, όπως αυτές περιγράφηκαν στην υπ. αριθ. πρωτ. προβαλλόμενη πράξη Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (ΑΤΒ) αφορούν πτωχευτικά χρέη της εταιρείας και συγκεκριμένα χρέη που γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης της ΑΕ, ήτοι πριν την

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του άρθρου 195 του ν.4738/2020 κρίσιμος χρόνος για την απαλλαγή των συνυπεύθυνων νομίμων εκπροσώπων/διοικούντων ν.π. είναι ο χρόνος στον οποίο ανάγεται η οφειλή/υποχρέωση και όχι ο χρόνος δημιουργίας του νόμιμου τίτλου και καταχώρησης αυτού στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων.

...

Από όλα τα παραπάνω προτείνεται η απόρριψη του τρίτου προβαλλόμενου λόγου προσφυγής περί έλλειψης υπαιτιότητας.»

Επειδή, η υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις ως άνω απόψεις της φορολογικής αρχής όσον αφορά το χρέος από περαίωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1984 με ΑΤΒ γραμμή 11.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για οφειλές από βιομηχανικά δάνεια, η με

ημερομηνία Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφέρει τα εξής: «...Σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται στο αρχείο της Υπηρεσίας μας η μέσω των Συμβάσεων Πιστώσεων χορήγησε δάνεια στην εταιρεία στα οποία συμβαλλόταν ως Εγγυητής ο, εγγυώμενος ανεπιφυλάκτως την εμπρόθεσμη και ολοκληρωτική εξόφληση κάθε χρεωστικού υπολοίπου πλέον τόκων, προμηθειών, επιβαρύνσεων και εξόδων και εν γένει την εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις οικείες συμβάσεις.

Λόγω μη εξυπηρετήσεως των ανωτέρω δανείων η Τράπεζα προέβη στο κλείσιμο των σχετικών συμβάσεων, με την απαίτησή της να ανερχόταν στο ποσό των 36.100.202 δραχμών. Για το λόγο αυτό απέστειλε προς τον Διευθυντή της ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών τριπλότυπη περιληπτική κατάσταση βεβαιώσεως ποσού 36.100.202 δραχμές και η οφειλή έλαβε αριθμό τριπλοτύπου βεβαίωσης ATB

Σχετικά με την ως άνω οφειλή ο δεν ευθυνόταν εκ του νόμου λόγω της διοικητικής ή εκπροσωπευτικής του σχέσης με την εταιρεία αλλά λόγω της προσωπικής εγγυητικής ευθύνης που απορρέει από τις σχετικές δανειακές συμβάσεις.

....

Εξάλλου όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, σχετικά με την ευθύνη του στην καταβολή της οφειλής που προέρχεται από δάνειο [ATB η ευθύνη αυτή δεν προέρχεται εκ του νόμου λόγω διοικητικής ή εκπροσωπευτικής σχέσης με το ν.π. αλλά λόγω παροχής προσωπικής εγγύησης....»

Επειδή το ανωτέρω χρέος, που αφορά βιοτεχνικό δάνειο που χορηγήθηκε στην εταιρεία από την μέσω των Συμβάσεων Πιστώσεων στα οποία συμβαλλόταν ως Εγγυητής ο, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 του Ν. 4987/2022, προς τούτο δεν μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (και νυν άρθρου 72 του νέου ΚΦΔ), κατά της προσβαλλόμενης πράξης όσον αφορά αυτή την οφειλή με ATB

Κατόπιν τούτων κρίνεται ότι απαράδεκτως ασκήθηκε η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή ως προς το χρέος αυτό με ATB

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του και β) της ως κληρονόμων του πατέρα τους

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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