



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29/08/2024

Αριθμός απόφασης: 2353

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **06.03.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του " " Α.Φ.Μ., κάτοικος ΔΗΜΟΥ, οδός, αρ., υπό

την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εμπορικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» (διακριτικός τίτλος αυτής «.....»/ Α.Φ.Μ.) κατά των περιεχομένων στην/26.11.2019 ατομική ειδοποίηση οφειλών εκ φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και προστίμων της ως άνω εταιρείας για την πληρωμή των οποίων ευθύνεται αλληλεγγύως και συγκεκριμένα κατά των: α) Α.Τ.Β./21.11.2011, β) Α.Τ.Β./21.11.2011, γ) Α.Τ.Β./21.05.2012, δ) Α.Τ.Β./20.09.2012, ε) Α.Τ.Β./16.11.2012, στ) Α.Τ.Β./30.01.2013, ζ) Α.Τ.Β./12.03.2013, η) Α.Τ.Β./12.03.2013, θ) Α.Τ.Β./12.03.2013, ι) Α.Τ.Β.25.05.2015, ια) Α.Τ.Β./05.04.2018 και ιβ) Α.Τ.Β./19.06.2018, η οποία εξετάζεται από την Υπηρεσία μας κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. πρωτ./2023 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06.03.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του “ Α.Φ.Μ., κατόπιν και της ανωτέρω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Στις 06.12.2019 στάλθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθ. πρωτ./26.11.2019 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής-Υπερμερείας για την τακτοποίηση των ληξιπρόθεσμων οφειλών της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εμπορικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» (διακριτικός τίτλος αυτής «.....»/ Α.Φ.Μ.), για τις οποίες ο ίδιος είναι συνυπεύθυνος εκ της ιδιότητας του ως νομίμου εκπροσώπου, ήτοι Αντιπροέδρου με εξουσίες εκπροσώπησης. Στην ως άνω Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής – Υπερμερείας απεικονίζονται οι κάτωθι οφειλές (η αύξουσα αρίθμηση δεν περιλαμβάνονταν σε αυτήν):

Πίνακας 1

Α/ Α	Α.Φ.Μ. (1)	Αρ. Νόμ. Τίτλου (2)	Ημ/νία Οφειλής (3)	Φορ. Ετος (4)	Είδος οφειλής (5)	Ληξιπρόθεσμο Υπόλοιπο Βασικής Οφειλής (8)	Προσαυξήσεις/ Τόκοι/ Εκπρ. Προστ. Καταβολής (9)
1			21/11/2011	2011	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	27.106,38	24.913,72
2			21/11/2011	2011	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ Φ.Μ.Υ. αρ. 57 v.2238/94	5.333,17	4.906,52
3			21/05/2012	2011	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	13.151,65	11.639,21
4			20/09/2012	2012	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡ.)	5.211,75	4.299,70
5			16/11/2012	2012	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡ.)	2.687,71	2.136,73
6			30/01/2013	2012	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	60,00	50,64
7			12/03/2013	2012	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	23.191,20	18.205,09
8			12/03/2013	2011	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	5.532,79	4.343,24
9			12/03/2013	2011	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	600,00	485,40
10			25/05/2015	2013	ΕΙΣΦΟΡΕΣ & ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ N.3986/2011	392,70	133,28
11			05/04/2018	2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	100,00	16,27

12			19/06/2018	2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	100,00	14,81
ΣΥΝΟΛΑ						83.467,35	71.144,61
							154.611,96

Ο προσφεύγων άσκησε την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητήθηκε :

A. η αποδοχή αυτής και η ακύρωση με ανάκληση των ανωτέρω Α.Τ.Β. και

B. η αναστολή της καταβολής των ως άνω οφειλών, μέχρι την έκδοση Αποφάσεως από την Υπηρεσία μας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1 Ουδεμία ευθύνη φέρει για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., διότι ουδέποτε υπήρξε νόμιμος εκπρόσωπος αυτής και

2. οι περισσότερες ταμειακές βεβαιώσεις έχουν γίνει σε χρόνο μεταγενέστερο από την αποχώρηση του από το Δ.Σ. της εταιρείας και την παραίτηση του από εκκαθαριστή της εταιρείας, ήτοι μετά την 16.12.2011.

Από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας εκδόθηκε η υπ' αριθ. /23.06.2020 απορριπτική απόφαση, με την οποία η ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα απορρίφθηκε ως απαραδέκτως υποβληθείσα καθώς όπως αναφέρεται σε αυτήν:

«...αφενός ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 06.03.2020, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ως άνω με αρ. πρωτ. /26.11.2019 Ατομικής Ειδοποίησης Καταβολής – Υπερημερίας, και αφετέρου στρέφεται κατά ατομικής ειδοποίησης καταβολής – υπερημερίας, η οποία δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή, πρέπει δε, να απορριφθεί ως απαράδεκτη. ...»

Εν συνεχεία κατά της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου η με αριθμ. κατ. /02.09.2020 προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2023 Απόφαση με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή, καθώς θεωρήθηκε ως εμπροθέσμως ασκηθείσα, ακυρώθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. /23.06.2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξεταστεί η ουσία της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 «Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα», του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

«1.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης 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 βεβαίωσης 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 βεβαίωσης 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 διάλυσης του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης 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 βεβαίωσης 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 σύμφωνα με το άρθρο 66 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής» (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του ν.5036/2023 και ισχύει αναδρομικά από την 12/12/2019:

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

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

Επειδή με το άρθρο 50 του ΚΦΔ, 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 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 άνω 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.

...

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 «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει:

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.

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 Προσπιθέμενης 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 βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που

κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

(γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για 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.

....

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 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),

7.2 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

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 Προσπιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

7.5 Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

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

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν.2206/1994).

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (Ε. 2045/2019).

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997 (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994). Για τις οφειλές αυτές θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, πλέον όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες 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

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.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7^α, παρ. 1 του Ν. 2190/1920 (σε ισχύ κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο): «1. Πράξεις και στοιχεία ημεδαπών Ανωνύμων Εταιριών.

Σε δημοσιότητα υποβάλλονται οι εξής πράξεις και στοιχεία:

α. Οι ιδρυτικές πράξεις των ανωνύμων εταιρειών και το καταστατικό, με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης, όπου απαιτείται.

β. Οι αποφάσεις για τροποποίηση του καταστατικού, με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης, όπου απαιτείται, καθώς και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού μαζί με τις γενόμενες τροποποιήσεις.

γ. Ο διορισμός και η για οποιοδήποτε λόγο παύση με τα στοιχεία ταυτότητας των προσώπων που:

- ασκούν τη διαχείριση της εταιρείας,
- έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν από κοινού ή μεμονωμένα,
- είναι αρμόδια να ασκούν τον τακτικό της έλεγχο.

δ.

ε. Κάθε απόφαση για αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Στην απόφαση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να αναγράφεται το νέο κεφάλαιο, ο αριθμός και το είδος των μετοχών που εκδίδονται, η ονομαστική τους αξία και γενικά οι όροι έκδοσής τους, καθώς και ο συνολικός αριθμός των μετοχών της εταιρείας.

στ. Το πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου με το οποίο πιστοποιείται η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου, είτε κατά τη σύσταση της εταιρείας, είτε μετά από αύξησή του.

ζ. Οι εγκεκριμένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και οι σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών της ανώνυμης εταιρείας.

η. Οι μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις των Τραπεζών, των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών Τραπεζών, καθώς και η λογιστική κατάσταση του άρθρου 46.

θ. Η λύση της εταιρείας.

ι. Η δικαστική απόφαση παντός βαθμού, που κηρύσσει άκυρη την εταιρεία ή σε κατάσταση πτώχευσης, καθώς και οι δικαστικές αποφάσεις παντός βαθμού που αναγνωρίζουν ως άκυρες ή ακυρώνουν αποφάσεις γενικών συνελεύσεων.

Σε δημοσιότητα υποβάλλονται και οι δικαστικές αποφάσεις που ανατρέπουν τις παραπάνω αποφάσεις.

ια. Ο διορισμός και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών, με τα στοιχεία της ταυτότητάς τους.

ιβ. Οι ισολογισμοί της εκκαθάρισης, καθώς και ο τελικός της ισολογισμός.

ιγ. Η διαγραφή της εταιρείας από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.

ιδ. Κάθε πράξη ή στοιχείο του οποίου η δημοσιότητα επιβάλλεται από άλλες διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7^β του Ν. 2190/1920 (σε ισχύ κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο):

«1. Η δημοσιότητα πραγματοποιείται:

α. Με την καταχώριση, ύστερα από έλεγχο, των πράξεων και στοιχείων στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, που τηρείται στην υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η εταιρεία. Στην περίπτωση της παραγράφου 2α του άρθρου 4, η καταχώριση γίνεται αυθημερόν, εκτός εάν η αίτηση καταχώρισης δεν είναι ακριβής και πλήρης ως προς το περιεχόμενο της και τα συνυποβαλλόμενα δικαιολογητικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η καταχώριση πρέπει να γίνεται εντός μηνός από την υποβολή εκ μέρους της εταιρείας των καταχωριστέων πράξεων και στοιχείων στην αρμόδια διοικητική Αρχή και επί εταιρειών με εισηγμένες μετοχές εντός δεκαπέντε (15) ημερών.

β. Με τη δημοσίευση, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρείας, στο τεύχος Ανώνυμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ανακοίνωσης για την καταχώριση στο οικείο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών των Πράξεων και των στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα, τροποποιούμενης ανάλογα της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν. 1599/1986 «Σχέσεις Κράτους-Πολίτη, καθιέρωση νέου τύπου ταυτότητας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'75/1986). Κατ' εξαίρεση οι αρχικές και οι τροποποιημένες από τη Γενική Συνέλευση ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, εκτός από το προσάρτημα, καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου της παρ. 4 του άρθρου 43β, δημοσιεύονται στο σύνολό τους είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της συνέλευσης και σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από αυτή.

γ. Ειδικά για συστατικές πράξεις, η παραπάνω δημοσίευση πραγματοποιείται με επιμέλεια και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρείας. Η σχετική ανακοίνωση αποστέλλεται προς το Εθνικό Τυπογραφείο υπογεγραμμένη από την εποπτεύουσα αρχή και θεωρημένη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την καταβολή όλων των σχετικών τελών. Αποδεικτικό της παραπάνω δημοσίευσης προσκομίζεται στην εποπτεύουσα αρχή εντός μηνός από την εγγραφή της εταιρείας στο οικείο μητρώο, επί ποινή διαγραφής της εταιρείας από το μητρώο.

Με απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται οι όροι και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του εδαφίου αυτού

...

13. Η Εταιρία δεν μπορεί να αντιπάζει στους τρίτους τις πράξεις και τα στοιχεία για τα οποία δεν τηρήθηκε η δημοσίευση που προβλέπει η περίπτωση β' της ανωτέρω παραγράφου 1, εκτός αν αποδείξει ότι οι τρίτοι τα γνώριζαν. Πράξεις ή στοιχεία που έχουν δημοσιευτεί δεν αντιπάζονται στους τρίτους πριν περάσουν δεκαπέντε ημέρες από τη δημοσίευση, εφόσον οι τρίτοι αποδεικνύουν ότι δεν ήταν δυνατό να τα γνωρίζουν.

14. Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας είναι υπεύθυνο για την υποβολή στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου των πράξεων και στοιχείων για τα οποία απαιτείται δημοσιότητα.

Σε περίπτωση ασυμφωνίας του κειμένου που δημοσιεύτηκε στο «Τεύχος Ανώνυμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης» της Εφημερίδας της Κυβέρνησης με το περιεχόμενο της πράξης ή του στοιχείου που έχει καταχωρηθεί στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών, η Εταιρία δεν μπορεί να αντιτάξει το περιεχόμενο του κειμένου που δημοσιεύτηκε στους τρίτους.

Οι τρίτοι μπορούν να το επικαλεστούν, εκτός αν η εταιρεία αποδείξει ότι γνώριζαν το κείμενο που έχει καταχωρηθεί στο Μητρώο.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 85 «Σκοπός του Γενικού Εμπορικού Μητρώου - Ορισμοί» του ν.4635/2019 ορίζεται ότι:

«...

2. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου νοούνται ως:

β. «Συστατική δημοσιότητα»: η καταχώριση και ταυτόχρονη δημοσίευση πράξεων, στοιχείων ή δηλώσεων στο Γ.Ε.ΜΗ., τα έννομα αποτελέσματα των οποίων σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις εκκινούν από την ημερομηνία καταχώρισης και ταυτόχρονης δημοσίευσης στο Γ.Ε.ΜΗ.

γ. «Δηλωτική δημοσιότητα»: η καταχώριση και ταυτόχρονη δημοσίευση πράξεων, στοιχείων ή δηλώσεων στο Γ.Ε.ΜΗ., τα έννομα αποτελέσματα των οποίων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, εκκινούν από την ημερομηνία τέλεσής τους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 93 «Αποτελέσματα της συστατικής δημοσιότητας» του ν.4635/2019 ορίζεται ότι:

«1. Η καταχώριση και ταυτόχρονη δημοσίευση στο Γ.Ε.ΜΗ. των νομικών γεγονότων, δηλώσεων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, είναι αναγκαία ως προς τους υπόχρεους της παραγράφου 1 του άρθρου 86 του παρόντος, με την εξαίρεση των υπόχρεων των περιπτώσεων ιβ' ιδ' , προκειμένου:

...»

δ. να επέλθει η λύση, μετά από απόφαση των εταίρων ή έκδοση σχετικής διοικητικής πράξης, η αναβίωση της εκκαθάρισης ή και η αναβίωση του νομικού προσώπου,»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 94 «Έννομες Συνέπειες Δημοσιότητας» του ν.4635/2019 ορίζεται ότι:

«4. Αν υπάρχει διάσταση μεταξύ της ημέρας καταχώρισης και της ημέρας δημοσίευσης, ως ημέρα καταχώρισης για τις αποσβεστικές προθεσμίες άσκησης ένδικων μέσων και βοηθημάτων λογίζεται η ημέρα δημοσίευσης.»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ./2023 απόφαση του Δικαστηρίου του Αρείου Πάγου:

«...Με αυτά που δέχθηκε και έτσι που έκρινε το Εφετείο, ορθά ερμήνευσε και εφάρμοσε τις προαναφερθείσες ουσιαστικού δικαίου διατάξεις των άρθρων 7 α', 7 β', 47α παρ. 2, 48 παρ. 2, 49 του Ν. 2190/1920, σχετικά με τα κρίσιμα για την έκβαση της δίκης ζητήματα του υποστατού ή μη της από 30-11-2009 απόφασης της έκτακτης γενικής συνέλευσης της πρώτης αναιρεσίβλητης πωλήτριας εταιρίας, περί λύσης της εταιρίας, κατά τον κρίσιμο χρόνο καταρτίσεως της επίδικης μεταβιβαστικής δικαιοπραξίας, ήτοι την 12.3.2010, και συνακόλουθα της παύσεως ή μη της εξουσίας του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας και

της περιελεύσεώς της στους εκκαθαριστές αυτής, με τα οποία ζητήματα συνδέεται άρρηκτα και η ακυρότητα ή μη της καταρτισθείσης δικαιοπραξίας, καθόσον, κατά τις ανέλεγκτες παραδοχές της προσβαλλόμενης απόφασης, η απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης της πρώτης αναιρεσίβλητης ανώνυμης εταιρίας για τη λύση της και διορισμό εκκαθαριστών καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών στις 14-9-2010, δηλαδή μετά την κατάρτιση της επίδικης μεταβιβαστικής δικαιοπραξίας, που έλαβε χώρα την 12.3.2010, με συνέπεια, λόγω του συστατικού χαρακτήρα της καταχώρησης αυτής, να μην έχει επέλθει η λύση της εταιρίας και συνακόλουθα η παύση της εξουσίας του διοικητικού της συμβουλίου πριν την 14.9.2010, ώστε να τίθεται ζήτημα μη νόμιμης εκπροσώπησης της πωλήτριας εταιρίας κατά το χρόνο υπογραφής του αγοραπωλητηρίου συμβολαίου και άρα ακυρότητας του συμβολαίου αυτού, αφού πράγματι η καταχώριση στο ανωτέρω Μητρώο της απόφασης λύσης της εταιρίας, έχει συστατικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι τα αποτελέσματα μιας τέτοιας απόφασης, δηλαδή η λύση της εταιρείας, επέρχονται με την καταχώρισή της στο Μητρώο και μόνον, χωρίς δε τη λύση δεν νοείται και περιέλευση της εταιρίας σε εκκαθάριση. Επομένως, ο μοναδικός λόγος της αιτήσεως αναιρέσεως, από τον αριθμό 1 του άρθρου 559 ΚΠολΔ, με τον οποίο οι αναιρεσείουσες μέμφονται την προσβαλλόμενη απόφαση για ευθεία παράβαση των ουσιαστικού δικαίου κανόνων των προαναφερθέντων άρθρων του ν. 2190/1920, ισχυριζόμενες ότι ασχέτως της δημοσιότητας ή μη της από 30-11-2009 απόφασης της έκτακτης γενικής συνέλευσης της πρώτης αναιρεσίβλητης πωλήτριας εταιρίας για την εκκαθάρισή της, οι έννομες συνέπειες της απόφασης αυτής επέρχονται από τη λήψη της απόφασης αυτής και όχι από τη δημοσίευση, είναι αβάσιμος, καθόσον ναι μεν η δημοσίευση της απόφασης για το διορισμό των εκκαθαριστών δεν έχει συστατικό χαρακτήρα, τούτο όμως προϋποθέτει τη νόμιμη λύση της εταιρίας, με τη δημοσίευση της σχετικής απόφασης της γενικής συνέλευσης στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, πράγμα που δεν συνέβη εν προκειμένω μέχρι την κατάρτιση της επίδικης μεταβιβαστικής δικαιοπραξίας, με συνέπεια τη μη λύση της εταιρίας κατά τον χρόνο αυτό και συνακόλουθα την εκπροσώπηση της εταιρίας από τους μέχρι τότε εκπροσώπους της και όχι από τους διορισθέντες εκκαθαριστές. ...»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

1. Ουδεμία ευθύνη φέρει για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., διότι ουδέποτε υπήρξε νόμιμος εκπρόσωπος αυτής και
2. οι περισσότερες ταμειακές βεβαιώσεις έχουν γίνει σε χρόνο μεταγενέστερο από την αποχώρηση του από το Δ.Σ. της εταιρείας και την παραίτηση του από εκκαθαριστή της εταιρείας, ήτοι μετά την 16.12.2011.

Ως προς τις κάτωθι οφειλές (έχει διατηρηθεί ο α/α του πίνακα 1 της παρούσης) της εταιρείας με την επωνυμία «.....»:

A/A	A.Φ.Μ. (1)	Αρ. Νόμ. Τίτλου (2)	Ημ/νία Οφειλής (3)	Φορ. Ετος (4)	Είδος οφειλής (5)	Ληξιπρόθεσμο Υπόλοιπο Βασικής Οφειλής (8)	Προσαυξήσεις/ Τόκοι/ Προστ. Εκπρ. Καταβολής (9)
6			30/01/2013	2012	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	60,00	50,64
9			12/03/2013	2011	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	600,00	485,40
11			05/04/2018	2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	100,00	16,27

12			19/06/2018	2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	100,00	14,81
----	-------	-------	------------	------	--------------------	--------	-------

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με την Ε. 2173/2020 οι οφειλές για τα ανωτέρω πρόστιμα δεν προλαμβάνονται στις κατανομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη. Συνεπώς, εν προκειμένω, **δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τον προσφεύγοντα για τις ως άνω οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «.....».**

Ως προς τις κάτωθι οφειλές (έχει διατηρηθεί ο α/α του πίνακα 1 της παρούσης) της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

A/A	A.Φ.Μ. (1)	Αρ. Νόμ. Τίτλου (2)	Ημ/νία Οφειλής (3)	Φορ. Ετος (4)	Είδος οφειλής (5)	Ληξιπρόθεσ μο Υπόλοιπο Βασικής Οφειλής (8)	Προσαυξήσεις/ Τόκοι/ Προστ. Εκπρ. Καταβολής (9)
1			21/11/2011	2011	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	27.106,38	24.913,72
2			21/11/2011	2011	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ Φ.Μ.Υ. αρ. 57 v.2238/94	5.333,17	4.906,52
3			21/05/2012	2011	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	13.151,65	11.639,21
4			20/09/2012	2012	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡ.)	5.211,75	4.299,70
5			16/11/2012	2012	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡ.)	2.687,71	2.136,73
7			12/03/2013	2012	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	23.191,20	18.205,09
8			12/03/2013	2011	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	5.532,79	4.343,24

Επειδή σύμφωνα με το Φ.Ε.Κ. υπ' αριθ. /27.07.2005 (Τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ) ο προσφεύγων είχε εκλεγεί ως μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» από 11.7.2005 με πενταετή θητεία. **Εν συνεχεία με το Φ.Ε.Κ. υπ' αριθ. /28.7.2010 (Τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ), με την από 11.06.2010 απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων της ως άνω εταιρείας ο προσφεύγων εκλέχθηκε στο Δ.Σ. της εταιρείας ως από 11.06.2010 έως 11.06.2015 με εξουσίες εκπροσώπησης της εταιρείας.**

Επειδή σύμφωνα με το Φ.Ε.Κ. υπ' αριθ. 3209/10.05.2012 (Τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ) στις 23.04.2012 καταχωρίστηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών το από 5.12.2011 Πρακτικό της Γ.Σ. των μετόχων της ως άνω εταιρείας, με το οποίο αποφασίστηκε η λύση της εταιρείας και η θέση της σε εκκαθάριση από 16.12.2011 και επιπλέον ο προσφεύγων ορίστηκε ως ένας εκ των εκκαθαριστών της εταιρείας με την επωνυμία «.....». **Εν συνεχεία, σύμφωνα με το Φ.Ε.Κ. υπ' αριθ. /10.05.2015 (Τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ) στις 23.04.2012**

καταχωρίστηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών το από 7.12.2011 Πρακτικό του Δ.Σ. της ως άνω εταιρείας με το οποίο ο προσφεύγων δεν αποδέχθηκε τον διορισμό του ως εκκαθαριστής όπως είχε αποφασιστεί με το από 5.12.2011 Πρακτικό της ΓΣ.

Επειδή η απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης της ως άνω εταιρείας για τη λύση της και διορισμό εκκαθαριστών καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών στις 23.04.2012 και λόγω του συστατικού χαρακτήρα της καταχώρησης αυτής δεν έχει επέλθει η λύση της εταιρείας και συνακόλουθα η παύση της εξουσίας του διοικητικού της συμβουλίου πριν την 23.04.2012.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω για το χρονικό διάστημα από 11.06.2010 έως τις 23.04.2012 (ημέρα λύσης της εταιρείας) ο προσφεύγων είχε εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας με την επωνυμία

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 674/2021 απόφαση του ΣτΕ, (σκέψη 14), που αναφέρει ρητά ότι: «[...] σε περίπτωση μη δημοσιεύσεως της πράξεως παραιτήσεως των μνημονευομένων στην παράγραφο 1 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 προσώπων από την ως άνω ιδιότητά τους, τα πρόσωπα αυτά απαλλάσσονται από την ευθύνη για τις μεταγενέστερες της παρατήσεώς τους (κατά τις ειδικότερες διακρίσεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994) οφειλές της εταιρείας από φόρο εισοδήματος και από ασφαλιστικές εισφορές προς το Ι.Κ.Α., εφόσον, επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια, **προβούν τα ίδια στη, μνημονευόμενη στο άρθρο 7β παρ. 14 του ν. 2190/1920, γνωστοποίηση της παρατήσεώς τους στην αρμόδια προς τούτο υπηρεσία της Νομαρχίας, προσκομίζοντας συγχρόνως τα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι έχουν εγκύρως και σπουδαίως παραιτηθεί**».

Επειδή από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει οποιαδήποτε βούληση ή προσπάθεια του προσφεύγοντος να γνωστοποιήσει ο ίδιος εγκαίρως το από 5.12.2011 Πρακτικό της Γ.Σ. των μετόχων της ως άνω εταιρείας, με το οποίο αποφασίστηκε η λύση της και η θέση της σε εκκαθάριση στο Μητρώο Ανωνύμων εταιρειών.

Επειδή επιπλέον, οι ως άνω οφειλές προέκυψαν κατόπιν ελέγχου και ανάγονται σε έτη/περίοδο κατά τα οποία τελούσε χρέη Αντιπροέδρου, με εξουσία εκπροσώπησης της ως άνω εταιρείας. Ειδικότερα:

- Η οφειλή με α/α 1 του ως άνω πίνακα προέκυψε κατόπιν ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 1.1-30.06.2011.
- Η οφειλή με α/α 2 του ως άνω πίνακα προέκυψε κατόπιν ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε μισθωτούς (άρθ. 57 ν.2238/1994) με ελεγχόμενη περίοδο 1.1-31.06.2011
- Η οφειλή με α/α 3 του ως άνω πίνακα προέκυψε κατόπιν ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 1.7-31.10.2011.
- Η οφειλή με α/α 4 του ως άνω πίνακα προέκυψε κατόπιν ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε μισθωτούς (άρθ. 57 ν.2238/1994) με ελεγχόμενη περίοδο 1.7-31.10.2011
- Η οφειλή με α/α 5 του ως άνω πίνακα προέκυψε κατόπιν ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε μισθωτούς (άρθ. 57 ν.2238/1994) με ελεγχόμενη περίοδο 1.11-31.12.2011

• Η οφειλή με α/α 7 του ως άνω πίνακα προέκυψε κατόπιν ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 16.12.2011-31.05.2012.Επισημαίνεται ότι οι διαφορές ελέγχου αφορούν την περίοδο 01.01-31.01.2012 και 01.02-28.02.2012.

• Η οφειλή με α/α 8 του ως άνω πίνακα προέκυψε κατόπιν ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 1.11-15.12.2011.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο προσφεύγων υπέχει αλληλέγγυα ευθύνη για την εξόφληση των προαναφερθεισών οφειλών, καθώς πρόκειται για οφειλές που προέκυψαν κατόπιν ελέγχου και ανάγονται σε έτη/περιόδους κατά τα/ις οποία/ες τελούσε χρέη Αντιπροέδρου με εξουσία εκπροσώπησης.

Ως προς την κάτωθι οφειλή (έχει διατηρηθεί ο α/α του πίνακα 1 της παρούσης) της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

A/A	A.Φ.Μ. (1)	Αρ. Νόμ. Τίτλου (2)	Ημ/νία Οφειλής (3)	Φορ. Ετος (4)	Είδος οφειλής (5)	Ληξιπρόθεσ μο Υπόλοιπο Βασικής Οφειλής (8)	Προσαυξήσεις/ Τόκοι/ Προστ. Εκπρ. Καταβολής (9)
10			25/05/2015	2013	ΕΙΣΦΟΡΕΣ & ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ N.3986/2011	392,70	133,28

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1167/2011 «Διαδικασία για την βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, της έκτακτης εισφοράς σε αντικειμενικές δαπάνες και του τέλους επιτηδεύματος, που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 29,30 και 31, αντίστοιχα, του ν. 3986/2011(ΦΕΚ152 Α- 1 Ιουλίου 2011). Λοιπά θέματα για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων»:

« ... Άρθρο 3 Επιβολή τέλους επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν. 3986/2011)

...Το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 και μετά θα βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1011/2015 «Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2013 σε νομικά πρόσωπα και λοιπά θέματα για την επιβολή και την είσπραξή του.»:

«... Άρθρο 2 Επιβολή και είσπραξη τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2013

1. Το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται από τη ΔΗΛΕΔ στα νομικά πρόσωπα που υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 και καταβάλλεται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις. Από τις δόσεις αυτές η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση και η καθεμία από τις επόμενες δόσεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε επόμενου μήνα, αντίστοιχα. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του τέλους εντός της προθεσμίας καταβολής της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση ενάμιση τοις εκατό (1,5%).»

Επειδή από το πληροφοριακό σύστημα taxis προκύπτει ότι η ως άνω οφειλή αφορά εισφορές και τέλος επιτηδεύματος N.3986/2011 οικονομικού έτους 2013.

Επειδή όπως αναφέρθηκε ανωτέρω ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα από 11.06.2010 έως τις 23.04.2012 (ημέρα λύσης της εταιρείας) είχε εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας

με την επωνυμία» και ως εκ τούτου δεν φέρει αλληλέγγυα ευθύνη για την ως άνω οφειλή.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 06.03.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ' Α.Φ.Μ. ως εξής:

• Την αποδοχή της όσον αφορά την αλληλέγγυα ευθύνη του για τις κάτωθι οφειλές της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εμπορικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» (διακριτικός τίτλος αυτής «.....»/ Α.Φ.Μ.):

A/A	A.Φ.Μ. (1)	Αρ. Νόμ. Τίτλου (2)	Ημ/νία Οφειλής (3)	Φορ. Ετος (4)	Είδος οφειλής (5)	Ληξιπρόθεσμο Υπόλοιπο Βασικής Οφειλής (8)	Προσαυξήσεις/ Τόκοι/ Προστ. Εκπρ. Καταβολής (9)
6			30/01/2013	2012	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	60,00	50,64
9			12/03/2013	2011	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	600,00	485,40
11			05/04/2018	2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	100,00	16,27
12			19/06/2018	2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	100,00	14,81
10			25/05/2015	2013	ΕΙΣΦΟΡΕΣ & ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ Ν.3986/2011	392,70	133,28

• Την απόρριψη της όσον αφορά την αλληλέγγυα ευθύνη του για τις κάτωθι οφειλές της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εμπορικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» (διακριτικός τίτλος αυτής «.....»/ Α.Φ.Μ.):

A/A	A.Φ.Μ. (1)	Αρ. Νόμ. Τίτλου (2)	Ημ/νία Οφειλής (3)	Φορ. Ετος (4)	Είδος οφειλής (5)	Ληξιπρόθεσμο Υπόλοιπο Βασικής Οφειλής (8)	Προσαυξήσεις/ Τόκοι/ Προστ. Εκπρ. Καταβολής (9)
1			21/11/2011	2011	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	27.106,38	24.913,72
2			21/11/2011	2011	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ Φ.Μ.Υ. αρ. 57 v.2238/94	5.333,17	4.906,52
3			21/05/2012	2011	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	13.151,65	11.639,21
4			20/09/2012	2012	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡ.)	5.211,75	4.299,70
5			16/11/2012	2012	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (ΠΑΡΑΚΡ.)	2.687,71	2.136,73
7			12/03/2013	2012	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	23.191,20	18.205,09
8			12/03/2013	2011	Φ.Π.Α. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	5.532,79	4.343,24

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ**

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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