



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 978

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332249
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/19-04-2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της με αρ. πρωτ.....αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί της με αρ. αρ.

πρωτ.αίτησης της προσφεύγουσας εταιρίας για την απαλλαγή της ως αλληλεγγύως υπεύθυνης από τα χρέη της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ.....αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί της με αρ. αρ. πρωτ.αίτησης της προσφεύγουσας εταιρίας για την απαλλαγή της ως αλληλεγγύως υπεύθυνης από τα χρέη της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την 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.....αρνητική απάντησή του ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης απέρριψε την με αρ. αρ. πρωτ.αίτηση της προσφεύγουσας εταιρίας σχετικά με την πλήρη απαλλαγή της (ως εκκαθαρίστριας) από τα χρέη της λυθείσας εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., κρίνοντας ότι εξακολουθεί να ευθύνεται για τις ακόλουθες οφειλές:

ΑΤΒ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΗΜΕΡ. ΛΗΞΗΣ	ΑΡΧΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ
ΑΤΒ	Φ.Π.Α	31-12-2013	855,82
ΑΤΒ	Φ.Π.Α	31-12-2013	1178,46
ΑΤΒ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν.Π. ΠΡΟΣΩΡ.ΒΕΒ. ΑΠΟ ΔΗΛΩΣΗ	05-08-2016	800
ΑΤΒ	ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π.(αρθ.45ν.4172/13)	12-07-2016	800
ΑΤΒ	ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π.(αρθ.45ν.4172/13)	12-07-2016	800
ΑΤΒ	ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π.(αρθ.45ν.4172/13)	15-07-2016	800
ΑΤΒ	ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π.(αρθ.45ν.4172/13)	18-08-2016	666,67

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της με αρ. πρωτ.....αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και την εξ' ολοκλήρου απαλλαγή της ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο από τα προαναφερθέντα χρέη της λυθείσας εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη νόμιμης βάσης. Μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 Κ.Φ.Δ.
2. Μη νόμιμη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης
3. Μη νόμιμη η βεβαίωση των οφειλών που αντιστοιχούν στον ειδικό φόρο του τέλους επιτηδεύματος του αρ. 31 ν. 3986/2011.

Επειδή, στο άρθρο 72 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)..... 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις».

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την ιδιότητά της ως εκκαθαρίστριας της ως άνω εταιρείας κατέστη συνυπεύθυνη από τη φορολογική αρχή ως προς τα επίδικα χρέη, έχει δε προς τούτο έννομο συμφέρον για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επομένως αυτή ασκείται παραδεκτά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 49 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και πρέπει να εξεταστεί στην ουσία της.

Επειδή στο άρθρο 249 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι: «1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον. 2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν

κεφάλαιο, εφαρμόζονται στην ομόρρυθμη εταιρεία οι διατάξεις του αστικού κώδικα για την εταιρεία, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 49 του ν. 5104/2024: «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 (Φ.Π.Α.) και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, όπως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) Τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,

β) Οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παρούσας 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. Εάν οι φορολογικές οφειλές της παρούσας έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α) και γ) κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά. γ) Οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας. δ).....4. Πρόσωπα που ευθύνονται 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, 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.

3.2 Για την εφαρμογή των νέων διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 στις παλαιές υποθέσεις (ανωτέρω περ. γ'), τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα υποβάλλουν σχετική αίτηση υπαγωγής στο άρθρο 34 του ν.4646/2019 έως τις 31-12-2020 προς την υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών (π.χ. Δ.Ο.Υ., Ε.Μ.ΕΙΣ, κλπ). Για την αποδοχή της αίτησης και την απαλλαγή του αιτούντος από την αλληλέγγυα ευθύνη αρκεί η διαπίστωση είτε της λήψης μέτρων σε βάρος του για φόρους που δεν κατονομάζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είτε της μη συνδρομής έστω και μίας προϋπόθεσης εκ των α', β' και γ' της ανωτέρω παραγράφου.

3.3 Επί της αιτήσεως εκδίδεται αιτιολογημένη πράξη από τον προϊστάμενο της ανωτέρω υπηρεσίας, με την οποία η αίτηση γίνεται αποδεκτή ή απορρίπτεται. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Σε κάθε περίπτωση, ποσά που έχουν εισπραχθεί καθιονδήποτε τρόπο από τον αιτούντα δεν επιστρέφονται.....

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 βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου

Α' της παρούσας.

7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:

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

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).....

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.....

15.1 Αντίστοιχα, όσον αφορά στην οφειλή από φόρο εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου (εφάπαξ ή σε δόσεις) σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν.4172/2013.

15.2 Όσον αφορά στην οφειλή από ΦΠΑ, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 38 και 54 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).....

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' (υπαισιότητα) 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 αλληλεγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε 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 απωλέσθηκε.

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 εταιριών. 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 με θέμα «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας 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 αλληλέγγυα ευθύνη του. Για την απόδειξη της αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση για κάθε έτος ευθύνης, βεβαίωση νοσηλείας από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο συνοδευόμενες από καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο.
2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ για τον εκκαθαριστή μόνο για οφειλές που δημιουργούνται κατά την περίοδο της θητείας του.
3. Αποδεδειγμένη, με βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρίας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών –

υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα.

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

5. Παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν έχει ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα ή αποδεδειγμένη μη αποδοχή του διορισμού, η οποία αποδεικνύεται με έγγραφο περί μη αποδοχής αυτής εφόσον έχει νομίμως επιδοθεί.....

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, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στηρίζεται πλέον στην σωρευτική ύπαρξη των τιθέμενων σε αυτό προϋποθέσεων που συνδέονται, αφενός με την ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων σε σχέση με τη διοίκηση του νομικού προσώπου, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο-διοικητή του, ειδικότερα δε στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με την πράξη διορισμού του καθηκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου και αφετέρου με συγκεκριμένα οριζόμενα σε αυτήν είδη φόρου και στην ύπαρξη υπαιτιότητας του εκπροσώπου, η οποία τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητας αυτού ως εκπροσώπου της εταιρίας, δύναται όμως αυτός να ανατρέψει το μαχητό τεκμήριο αποδεικνύοντας την έλλειψή της.

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 72, 777, 778 ΑΚ, 18 ΕΝ, 62 και 286 ΚΠολΔ συνάγεται ότι η λύση του νομικού προσώπου της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εμπορικής εταιρίας δεν θίγει την ικανότητά της να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και συνεπώς και της έννομης σχέσης της δίκης, διότι και μετά τη λύση της εταιρίας η νομική προσωπικότητά της θεωρείται ότι υπάρχει, εφόσον αυτό απαιτείται για τις ανάγκες και προς το σκοπό της εκκαθάρισης. Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί να αποκλεισθεί με ρήτρα του καταστατικού ή με απόφαση των εταίρων, αλλά ακολουθεί υποχρεωτικά και αυτοδίκαια τη λύση της εταιρίας (ΑΠ, ΑΠ, βλ. όμως και ΑΠ, σύμφωνα με την οποία μετά τη λύση της εταιρίας επακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης, εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία των μερών). Η εκκαθάριση της εταιρίας σκοπό έχει τη διενέργεια των αναγκαίων εκείνων πράξεων, με τις οποίες θα επιτευχθεί ο προσδιορισμός του ενεργητικού της εταιρικής περιουσίας, ώστε να προπαρασκευασθεί η διανομή του μεταξύ των εταίρων, είτε εξώδικα, είτε με την έγερση της περί διανομής αγωγής. Κατά τη διάρκεια του σταδίου της εκκαθάρισης η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία, αποτελούσα νομικό πρόσωπο, θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου ότι εξακολουθεί να υφίσταται και μετά τη λύση της και για την άσκηση των εν γένει αξιώσεων της νομιμοποιείται μόνο η ίδια, όταν δε ασκείται αγωγή εναντίον της εκπροσωπείται από τον εκκαθαριστή (ΟΛΑΠ 14/1989 ΕλλΔνη 32. 53, ΕΑ 7493/1990 ΕΕμπΔ 1991 436, Σ. Σταυρόπουλος, Ερμηνεία Εμπορικού και Ναυτικού Δικαίου, έκδοση Γ', σελ. 99) και δεν είναι απαραίτητη η παράθεση στο δικόγραφο μετά την επωνυμία της εταιρίας των λέξεων "υπό εκκαθάριση" (ΑΠΔΕΕ).

Επειδή, στο άρθρο 72 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ, π.δ. 456/1984, Α'164) προβλέπεται ότι «Μόλις το νομικό πρόσωπο διαλυθεί, βρίσκεται αυτοδικαίως σε εκκαθάριση. Έως ότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της θεωρείται ότι υπάρχει», στα δε άρθρα 777 και 778 ΑΚ, που εφαρμόζονται και στις προσωπικές εταιρίες, κατά το άρθρο 18 του Εμπορικού Νόμου, ορίζεται ότι «Η εταιρία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της, εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση παύει η εξουσία των διαχειριστών εταίρων» (άρθρο 777 ΑΚ) και ότι «Αφού λυθεί η εταιρία η εκκαθάριση, αν δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο, ενεργείται από όλους τους εταίρους μαζί ή από εκκαθαριστή που έχει διοριστεί με ομόφωνη απόφαση όλων. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εκκαθαριστής διορίζεται ή αντικαθίσταται από το δικαστήριο με αίτηση ενός από τους εταίρους και η αντικατάσταση γίνεται μόνο για σπουδαίους λόγους» (άρθρο 778 ΑΚ).

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι η λύση του νομικού προσώπου της προσωπικής εμπορικής εταιρίας δεν θίγει την ικανότητά της να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, συνεπώς και της έννομης σχέσης της δίκης, ούτε και επιφέρει βίαιη διακοπή της δίκης, διότι και μετά τη λύση της η νομική προσωπικότητα της εταιρίας λογίζεται υφισταμένη, εφόσον τούτο απαιτείται για τις ανάγκες και προς τον σκοπό της εκκαθάρισης, εφεξής

δε η εταιρία εκπροσωπείται από τους εκκαθαριστές. Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί να αποκλεισθεί με ρήτρα του καταστατικού ή με απόφαση των εταίρων, αλλά ακολουθεί υποχρεωτικώς και αυτοδικαίως τη λύση της εταιρίας. Ακόμα και μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης, αν διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρίας, επαναλαμβάνονται και πάλι οι εργασίες της εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της λυθείσας εταιρίας από τους εκκαθαριστές. (Στε 3029/2009). Κατά τη διάρκεια του σταδίου της εκκαθάρισεως η ομόρρυθμη εταιρία λογίζεται υφισταμένη για τις ανάγκες της εκκαθάρισεως, για την ενάσκηση δε των εν γένει αξιώσεων της, όπως π.χ. από αδικοπραξία, νομιμοποιείται μόνο η ίδια και όχι οι εταίροι της. Αυτοί μόνον μετά το πέρας της εκκαθάρισεως μπορούν να ασκήσουν τις αξιώσεις τους κατά της εταιρίας ή κατά των συνεταίρων τους, από την εταιρική σχέση. Εξ άλλου, το στάδιο της εκκαθάρισης ομόρρυθμης εταιρίας δεν παύει πριν εξοφληθούν όλες οι υποχρεώσεις αυτής και, εάν μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης, διαπιστωθεί η ύπαρξη εταιρικής απαίτησης ή εταιρικού χρέους, τότε επαναλαμβάνονται οι εργασίες εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της εταιρίας από τον εκκαθαριστή (ΑΠ 16/2008 Α' δημ. ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1036/2007 ΕΛΛΔ 2007, 1081, ΕφΑΘ 176/2007 ΕΛΛΔ 2007, 907).

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της μη αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερης διάταξης, αλλά και σε συνδυασμό με την υπ.αρ. Ε 2173/30.10.2020 εγκύκλιο του Διοικητή ΑΑΔΕ, οι διατάξεις του άρθρου 49 ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από το υποσύστημα μητρώου του πληροφοριακού συστήματος της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει ότι η εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ με την υπ' αριθ. δήλωση, δηλώθηκε ως Εκκαθαρίστρια της εταιρίας «.....» με Α.Φ.Μ.:, δυνάμει της αριθ.Απόφασης του Πρωτοδικείου Κοζάνης. Με την ολοκλήρωση των διαδικασιών της εκκαθάρισης, συντάχθηκε ο Ισολογισμός λήξης εκκαθάρισης και δηλώθηκε η διακοπή της σχέσης με την υπ' αριθ.δήλωση.

Επειδή, οι οφειλές της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ήταν οι ακόλουθες:

ΑΤΒ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΗΜΕΡ. ΛΗΞΗΣ	ΑΡΧΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ	ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
-----	-------------	----------------	--------------------	----------	------------	----------------------

ΑΤΒ	Φ.Π.Α. ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΠΟ ΔΗΛΩΣΗ	28-11- 2008	41.314,40	32.947,84	63.589,33	96.537,17
ΑΤΒ	Φ.Π.Α. ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΠΟ ΔΗΛΩΣΗ	30-10- 2009	25.749,89	20.599,91	37.491,84	58.091,75
ΑΤΒ	Φ.Π.Α	31-12- 2013	855,82	845,82	1.116,48	1962,30
ΑΤΒ	Φ.Π.Α	31-12- 2013	1.178,46	1168,46	152,37	2710,83
ΑΤΒ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν.Π. ΠΡΟΣΩΡ.ΒΕΒ. ΑΠΟ ΔΗΛΩΣΗ	05-08- 2016	800	800	589,84	1389,84
ΑΤΒ	ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π.(αρθ.45ν.4172/13)	12-07- 2016	800	800	595,68	1395,68
ΑΤΒ	ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π.(αρθ.45ν.4172/13)	12-07- 2016	800	800	595,68	1395,68
ΑΤΒ	ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π.(αρθ.45ν.4172/13)	15-07- 2016	800	800	642,40	1442,40
ΑΤΒ	ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π.(αρθ.45ν.4172/13)	18-08- 2016	666,67	666,67	486,67	1153,34
ΑΤΒ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	31-07- 2019	100	99,99	47,45	149,84
ΑΤΒ	ΤΚ ΠΑΡΕΛΘ.ΕΤΩΝ(ΕΠΑΓ Γ.ΙΧ,ΔΧ ΠΟΛ1136/2006)	31-08- 2020	157,5	157,5	62,66	220,16

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης απέστειλε το με αρ. πρωτ.έγγραφο προς την Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της Α.Α.Δ.Ε. με πλήρες ιστορικό για την σχέση της εταιρείας «.....» ως εκκαθαρίστριας και ως συνυπεύθυνη για τα χρέη της ομορρύθμου εταιρείας «.....» ζητώντας της άποψή της ως προς την υπαιτιότητα της πρώτης και εάν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα κατά την εξέταση της υπαιτιότητας την δεδομένη χρονική στιγμή.»

Επειδή, η Διεύθυνση Διαδικασιών Εισπράξεων και Επιστροφών της Α.Α.Δ.Ε. με την αρ. πρωτ. ΔΙ.Δ.ΕΙΣ. ΕΠ. Γαπάντηση και μετά την αναφορά των σχετικών διατάξεων, ενημέρωσε την Δ.Ο.Υ. Κοζάνης τα κάτωθι: «Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων (παρ. 1 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Δ.) ο διατελέσας ως εκκαθαριστής νομικού προσώπου ευθύνεται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή των προβλεπόμενων στις ανωτέρω διατάξεις φορολογικών οφειλών του νομικού προσώπου, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, εφόσον κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του.... ήτοι, στην

υπό εξέταση περίπτωση, κατά τη χρονική περίοδο από 4/10/2010 έως 28/7/2016, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο έγγραφο σας, και οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα του. Το βάρος της απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρει ο εκκαθαριστής (σχετική η υπό στοιχεία Α.1082/2021 κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. Β΄ 1487/13-04-2021 και Β΄1626/21-04-201)».

Επειδή, η αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας, δεδομένης της ευθύνης της και κατά τις προϋσχύουσες του Ν.4646/2019 διατάξεις, θεμελιώνεται για οφειλές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και προστίμων που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας της και δεν προέκυψαν από έλεγχο, αλλά από τις υποβληθείσες δηλώσεις, εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, τεκμαίρεται η υπαιτιότητα της προσφεύγουσας εκ της ιδιότητας της ως εκκαθαρίστριας, για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες στη διάρκεια της θητείας της, η δε προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη υπαιτιότητας, απαριθμώντας όλες τις ενέργειες στις οποίες προέβη για τις ανάγκες της εκκαθάρισης. Συγκεκριμένα, δηλώνει ότι εκτέλεσε τα καθήκοντά της σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, ανταποκρίθηκε με την δέουσα επιμέλεια και προσοχή στις υποχρεώσεις της εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, προέβη σε ενέργειες ρευστοποίησης των στοιχείων της εταιρικής περιουσίας και εξόφλησης μέρους των οφειλών της εταιρίας ενώ οι οφειλές που παρέμειναν ανεξόφλητες αποτελούν απότοκο της μη ύπαρξης άλλων ρευστών ταμειακών διαθέσιμων της εταιρίας. Ωστόσο τα ανωτέρω δεν την απαλλάσσουν από την αλληλέγγυα ευθύνη, με την έννοια της διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και δεν αποδεικνύουν την έλλειψη υπαιτιότητας, όπως ορίζει ο νόμος.

Επειδή, περαιτέρω η προσβαλλόμενη με αριθ.απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την απόρριψη του αιτήματος της προσφεύγουσας και περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις αναφορικά με την σχέση της προσφεύγουσας ως εκκαθαρίστριας της εταιρίας «.....», αιτιολογώντας την άρνηση χορήγησης πλήρους απαλλαγής της ως συνυπεύθυνης για τα χρέη της ως άνω εταιρίας και καθιστώντας την υπεύθυνη για συγκεκριμένες οφειλές, βάσει των κείμενων διατάξεων.

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2173/30.10.2020 εγκύκλιο του Διοικητή ΑΑΔΕ ορίζεται ότι στις οφειλές που αφορούν φόρος εισοδήματος συμπεριλαμβάνεται και το τέλος 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)....»

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ./.....ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής
Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση
στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.