



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04-06-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1871

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58)
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά της με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Απόφασης κατ' άρ. 66 παρ.29 ν.4646/2019 της Προϊσταμένης της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης (Ε.Μ.ΕΙΣ.) της Α.Α.Δ.Ε., επί της με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. αίτησής της, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Την από Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης (Ε.Μ.ΕΙΣ.).
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη απόφαση απεστάλη στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή την, μετά δε τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. προσβαλλόμενη Απόφαση της Προϊσταμένης της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης απορρίφθηκε η από και με αριθμό πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. αίτηση της προσφεύγουσας για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.5104/2024.

Με την ως άνω αίτηση, η προσφεύγουσα ζήτησε την απαλλαγή της από την αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή στη φορολογική διοίκηση βεβαιωμένων οφειλών του νομικού προσώπου με την επωνυμία για το οικονομικό έτος 1999 (χρήση 1998), οι οποίες αναζητούνται αλληλεγγύως από εκείνην.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης, στο πλαίσιο άσκησης της αρμοδιότητάς της και προς επιδίωξη είσπραξης των ληξιπρόθεσμων οφειλών της οφειλέτιδας του Δημοσίου εταιρείας με την επωνυμία προχώρησε σε έρευνα, προκειμένου να προβεί σε αναγκαστικά μέτρα είσπραξης και να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου. Σημειωτέον είναι ότι όπως προκύπτει από τη σχετική καρτέλα «Φορολογούμενοι με χρέη» του Ο.Π.Σ. TAXIS, το συνολικό ποσό των οφειλών της ως άνω οφειλέτιδας εταιρείας ανέρχεται στο ποσό των 122.882.854,92€, από το οποίο το ποσό των 54.844.428,78€ αποτελεί ληξιπρόθεσμο κεφάλαιο.

Ωστόσο, επειδή η είσπραξη οφειλών δεν εξασφαλίζεται από τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, ούτε από τα ήδη ληφθέντα εις βάρος της οφειλέτιδας του Δημοσίου μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης, αναζητήθηκαν οι συνυπόχρεοι/συνυπεύθυνοι στα χρέη αυτής.

Από τη διενεργηθείσα έρευνα προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε ορισθεί Διευθύνουσα Σύμβουλος της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας για τη χρονική περίοδο από 30-06-1999 (ΦΕΚ τεύχος) έως 19.08.1999 (ΦΕΚ τεύχος).

Συνεπώς, η προσφεύγουσα λόγω της ως άνω ιδιότητάς της στη διοίκηση της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, φέρει, μαζί με το νομικό πρόσωπο, ευθύνη για την καταβολή του επιρριπτόμενου φόρου ΦΠΑ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ.1 και 3 του Ν.2238/1994, του άρθρου 55 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 49 του ΚΦΔ.

Αναφορικά με τις οφειλές από τον επιρριπτόμενο ΦΠΑ, οικονομικού έτους 1999, για τις οποίες ευθύνεται η προσφεύγουσα σημειώνεται ότι κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (ΔΕΚ) Αθηνών στην ως άνω εταιρεία διαπιστώθηκε ότι είχε υποπέσει σε παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο 01.01.1998 – 31.12.1999, εξαιτίας των οποίων κρίθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε ανακριβή. Με βάση τη διαπίστωση αυτή εξεδόθη η οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη χρήση 1999, με την οποία επιβλήθηκε στην ως άνω εταιρεία διαφορά κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 3.983.273,37 ευρώ και προσαύξηση, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ποσοστού 300% επί της ως άνω διαφοράς, ύψους 11.949.820,10 ευρώ. Κατά της ως άνω οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., η προσφεύγουσα άσκησε στις 27.02.2006 προσφυγή και για το λόγο αυτό βεβαιώθηκε το 10% του ως άνω ποσού, ήτοι ποσό 4.158.536,49 ευρώ. Η εν λόγω προσφυγή απερρίφθη ως

αβάσιμη με την απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθénas και κατόπιν βεβαιώθηκε και το υπόλοιπο 90%, ήτοι ποσό 18.369.980,30 ευρώ.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, η Ε.Μ.ΕΙΣ. προέβη στην έκδοση της από και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ (Α/Α'Ετος/Κωδ. Δ.Ο.Υ.) ατομικής ειδοποίησης καταβολής-υπερμερίας, με την οποία κλήθηκε να φροντίσει για την εξόφληση των οφειλών της εταιρείας για τις οποίες ευθύνεται, αναλυτική εικόνα των οποίων παρατέθηκαν στον ενσωματωμένο σε αυτή πίνακα χρεών, συνολικού ποσού 22.528.516,78€. Η ως άνω ατομική ειδοποίηση επιδόθηκε στις στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με την υπ' αριθ. έκθεση επίδοσης της Δικαστικής Επιμελήτριας του Εφετείου Αθηνών

Κατά της ατομικής ειδοποίησης αυτής η προσφεύγουσα άσκησε την με αρ. καταχ. ανακοπή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και στο πλαίσιο αυτής τους με αρ. καταχώρησης πρόσθετους λόγους ανακοπής. Η ως άνω ανακοπή και οι προβληθέντες στο πλαίσιο αυτής πρόσθετοι λόγοι απερρίφθησαν με την με αρ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Κατά της απόφασης αυτής η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αρ. εισαγωγής έφεση, η εκδίκαση της οποίας εκκρεμεί.

Κατόπιν, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αρ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ Αίτησή της προς την Προϊσταμένη της Ε.Μ.ΕΙΣ. αιτούμενη την παύση της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης της για τις οφειλές της εταιρείας υπό την επωνυμία, για τις οποίες είχε λάβει την προαναφερόμενη Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής-Υπερμερίας και η Προϊσταμένη της Ε.Μ.ΕΙΣ. με την με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ απάντησή της, **απέρριψε** την αίτησή της και της γνωστοποίησε ότι **προκύπτει αλληλέγγυα ευθύνη**, λόγω του ότι συντρέχουν σωρευτικά στο πρόσωπό της οι προϋποθέσεις των σχετικών διατάξεων, για τις επίμαχες οφειλές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς και την παύση της αλληλέγγυας ευθύνης της, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της νομοθεσίας περί την αλληλέγγυα ευθύνη οφειλών έναντι του Δημοσίου.
- 2) Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αντίθετη στα χρηστά ήθη.
- 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και των αρχών της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της ασφάλειας του δικαίου και
- 4) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης απόφασης.

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 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, στις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

« Άρθρο 49. Αλληλέγγυα ευθύνη

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....»

Επειδή, στην Ε. 2173/2020 επισημαίνεται ότι:

«Α Εισαγωγικά.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, **εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:**

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

(β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων. **Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές.** Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη 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.[...]

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).[...]

4. [...] 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:

[...]

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.

[...]

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50.

Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία 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 δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. 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 τις ιδιοτήτάς 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.».

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 άρθρου 50 του ν. 4174/2013” ορίζει ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) θεωρούνται καταρχήν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των

οριζόμενων στις ως άνω διατάξεις οφειλών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, εκτός αν στα πρόσωπα αυτά συντρέχει περίπτωση έλλειψης υπαιτιότητας, σύμφωνα με τις κατωτέρω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζονται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα.

Άρθρο 2 Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως:

1. Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας που εμποδίζει το πρόσωπο που έχει τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ να επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του. Για την απόδειξη της αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση για κάθε έτος ευθύνης, βεβαίωση νοσηλείας από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο συνοδευόμενες από καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο.

2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ για τον εκκαθαριστή μόνο για οφειλές που δημιουργούνται κατά την περίοδο της θητείας του.

3. Αποδεδειγμένη, με βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρίας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών – υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα.

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

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

6. Μη εξόφληση των οφειλών προς το Δημόσιο νομικών προσώπων/νομικών οντοτήτων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία έχουν ως κύριο οικονομικό πόρο (άνω του εβδομήντα τοις εκατό (70%) των ετήσιων εσόδων τους) την τακτική χρηματοδότηση που λαμβάνουν από το Ελληνικό Δημόσιο και το σύνολο των εσόδων τους δεν επαρκεί για την πληρωμή των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

7. Ανάλυση της διοίκησης φορέων της γενικής κυβέρνησης ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση ή / και ολοκλήρωση ελέγχου που έχει διαταχθεί από εισαγγελικές αρχές, από αρχές διαχειριστικού ελέγχου ή από ανεξάρτητες αρχές.

8. Ορισμός ως νομίμου εκπροσώπου αλλοδαπού νομικού προσώπου / νομικής οντότητας, το οποίο δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον, στον εν λόγω νόμιμο εκπρόσωπο δίδεται συγκεκριμένη εντολή ή παρέχεται συγκεκριμένη εξουσιοδότηση από τα πρόσωπα τα

οποία διοικούν το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα, ιδίως με σκοπό την εκπλήρωση διαδικαστικών υποχρεώσεων του αλλοδαπού νομικού προσώπου/νομικής οντότητας στην Ελλάδα ή τη διεκπεραίωση συγκεκριμένων υποθέσεων (ενδεικτικά: εκπροσώπηση στην Ελλάδα για την ίδρυση θυγατρικής εταιρείας, εκπροσώπηση για την αγορά ή την πώληση ακινήτου στην Ελλάδα, εκπροσώπηση ενώπιον δημοσίων υπηρεσιών, εκπροσώπηση για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού κ.λπ.).

9. Στην περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν έχουν πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Για την περίπτωση αυτή εκτιμώνται συνολικά και λαμβάνονται υπόψη στοιχεία, όπως: η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό, η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, η μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών, η μη διαχείριση των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράψει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις.

10. Έλλειψη δικαιοπρακτικής ικανότητας κατά τον επίμαχο χρόνο, πιστοποιούμενη από δικαστική απόφαση (π.χ. θέση υπό δικαστική συμπαράσταση)......»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχει η πρώτη από τις προϋποθέσεις για την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης της, καθώς ουδέποτε έφερε κάποια από τις ιδιότητες που «ενεργοποιούν» την αλληλέγγυα ευθύνη φυσικού προσώπου για χρέη του νομικού προσώπου. Η παρουσία της στο ΔΣ το διάστημα 30.06.1999-13.07.1999 υπήρξε καθόλα εικονική και όχι ουσιαστική, ενώ υπέβαλε την παραίτησή της άμεσα εντός δεκαημέρου σχεδόν, μη έχοντας στην πραγματικότητα προλάβει να έχει ουδεμία ανάμειξη με τη διοίκηση της εταιρείας.

Επειδή, στην από Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης (Ε.Μ.ΕΙΣ.) της Α.Α.Δ.Ε., αναφέρονται τα εξής:

«Η υπηρεσία μας, κατά την εξέταση του σχετικού αιτήματος της νυν προσφεύγουσας για αναγνώριση της έλλειψης της αλληλέγγυας ευθύνης της για τις οφειλές της εταιρείας για τις οποίες ευθύνεται, προκειμένου να καταλήξει στην παραδοχή ότι υφίσταται **πραγματική ανάμειξη της στη διοίκηση/διαχείριση της εταιρείας** έλαβε υπόψη της μια σειρά από στοιχεία, τα οποία αναλυτικά εκτίθενται στην προσβαλλόμενη από 17.01.2025 και με αρ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. απόφαση της υπηρεσίας μας.

Ειδικότερα, η υπηρεσία μας έλαβε υπόψη ότι:

i. «Με την υπ' αριθ. έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών που διενεργήθηκε στην «οφειλέτιδα» για τις φορολογικές χρήσεις 1998 και 1999 προκύπτει ότι εκτός από την συμμετοχή της στο Διοικητικό Συμβούλιο της «οφειλέτιδας» ως Διευθύνουσας Συμβούλου υφίσταται **και μετοχική σχέση** καθώς η αιτούσα σύμφωνα με τα υφιστάμενα και διαθέσιμα στον τακτικό έλεγχο στοιχεία ήταν κάτοχος (από τις 19.08.1999) 1.940 μετοχών (ποσοστό 97%) τις οποίες εξαγόρασε από τον ιδρυτή της επιχείρησης (το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο ανέρχεται σε 50.000.000 δραχμές, 2.000 ανώνυμες μετοχές αξίας 25.000 δραχμών η κάθε μία).

ii. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι κατά την αγορά των συγκεκριμένων μετοχών η «οφειλέτιδα» υπήρξε **τριτεγγυτής για την εξόφληση συναλλαγματικών συνολικού ύψους**

40.000.000 δραχμών με ημερομηνία υπογραφής 06.09.1999 δια υπογραφής της (προσωπικά αγοράστριας) χωρίς να κατέχει κατά τη στιγμή εκείνη αντιστοιχη αρμοδιότητα υπογραφής ή να είναι έστω απλό ακόμη μέλος του Δ.Σ. Αξιολογώντας τα δεδομένα ο έλεγχος καταλήγει ότι «....δύναται βάσιμα να θεωρηθεί ότι : α) ουσιαστικός κυρίαρχος είναι η εν λόγω , για το χρονικό διάστημα μετά –τουλάχιστον- την αποχώρηση από το Δ.Σ. του και της οποίας απλά όργανα και «αχυράνθρωποι» υπήρξαν οι σχετικώς τοποθετηθέντες/εμφανιζόμενοι σε θέσεις Προέδρου/Δντος Συμβούλου της εταιρείας ...».

iii. Ομοίως σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση κατά την διενέργεια του ελέγχου, από τονπρώην Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο «αναφέρθηκε και υποστηρίχθηκε με σχετικά επίσημα κατεχόμενα στοιχεία, ότι η – την επομένη (20-08-99) της ουσιαστικής αποχώρησης από την επιχείρηση του ιδρυτικού αυτού μετόχου –εξέδωσε επιταγή της ποσού 450.000.000 δρχ. και έναντι αγορών της, με πλαστογράφηση της υπογραφής του ως τριτεγγυητή για την παροχή πίστωσης, επιταγή που «διαμαρτυρήθηκε» κατά τον Αύγουστο του 2001. Η περίπτωση, μετά την σχετική μήνυση, οδηγήθηκε στο Ποινικό Δικαστήριο, όπου μάλιστα όπως αναφέρθηκε – εκδικάστηκε λίαν προσφάτως με σχετική καταδίκη της εν λόγω

iv. Υπογράφει την δημοσιευμένη οικονομική κατάσταση – ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 1997 ως αντιπρόεδρος (ΦΕΚ τ.), αποδεικνύοντας ότι η ανάμιξη της αιτούσας στην εταιρεία δεν ήταν τυπική.

v. Επιπλέον, το Διοικητικό συμβούλιο της «οφειλέτιδας» με το από 4.6.99 πρακτικό «εξουσιοδοτεί και αναθέτει στην αιτούσα να ανοίξει και κινεί – δεσμεύει στην λογαριασμούς δραχμικό και δολλαριακό για την κάλυψη των αναγκών της εταιρείας» (ΦΕΚ τ.)

vi. Σύμφωνα με την υπ' αριθ. απορριπτική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επί ασκηθείσας προσφυγής της αιτούσας κατά των εκδοθεισών καταλογιστικών πράξεων του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών, η συνομολογεί ότι ήταν εντεταλμένη στην διοίκηση της «οφειλέτιδας» έστω και για μικρό χρονικό διάστημα».

[...]

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η μετοχική της σχέση με την εταιρεία δεν ήταν πραγματική, διότι προέβη στην αγορά των ως άνω 1.940 μετοχών (ποσοστό 97%) από τον ιδρυτή της οφειλέτιδας εταιρείας ως εντολοδόχος και για λογαριασμό του εντολέως του, σημειώνεται ότι αυτός είναι αναπόδεικτος. Εξάλλου, στη σχετική υπ' αριθ. έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών, αναφέρεται ότι «α) ουσιαστικός κυρίαρχος στη διοίκηση της επιχείρησης είναι η εν λόγω , για το χρονικό διάστημα μετά –τουλάχιστον- την αποχώρηση από το Δ.Σ. του και της οποίας απλά όργανα κι «αχυράνθρωποι» (έτσι αναφέρεται για τον η λογίστρια της επιχείρησης και τακτικό μέλος του ΔΣ αυτής μέχρι τα τέλη του 2000,) υπήρξαν οι σχετικώς τοποθετηθέντες/εμφανιζόμενοι σε θέσεις Προέδρου/Δντος Συμβούλου της εταιρείας, β) γνώστης (έστω και μερικών) της προκύπτουσας «ιδιότυπης» κατάστασης στη διοίκηση (κι ίσως όχι μόνο) της εταιρείας τεκμαίρεται να είναι και ο –ως άνω- αποχωρήσας ιδρυτικός μέτοχος, που –παρά τα αποδεδειγμένα- προβλήματα υγείας και τη δυσκολία του στον έλεγχο και παρακολούθηση της επιχείρησης- δεν έπαυσε (εξ αντικειμένου) να είναι ο πραγματικός ιδιοκτήτης αυτής ουσιαστικά (τουλάχιστον) μέχρι της 19-8-99 και τυπικά (έστω) μέχρι την 20/11/99 δηλαδή για το διάστημα μέσα στο οποίο αποδέχτηκε και ψήφισε/όρισε ως πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο τον αλλοδαπό άτομο που προκύπτει να μην έχει ποτέ –έστω και τυπικά- λάβει

ΑΦΜ στην Ελλάδα (:η λογίστρια δηλώνει ότι «ποτέ δεν είδε στην εταιρεία» και μάλιστα ότι τον θεωρεί «ανύπαρκτο» ή και «μάλλον πεθαμένο!!)».

Επειδή, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθ. έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ. Αθηνών), τις νόμιμα δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρείας και την με αρ. απορριπτική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επί των οικείων πράξεων καταλογισμού του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ. Αθηνών), προκύπτει ότι η συμμετοχή της προσφεύγουσας στη διοίκηση της οφειλέτιδας εταιρείας υπήρξε πραγματική, ασκώντας πράξεις διοίκησης αυτής. Ως εκ τούτου, **συντρέχει η προϋπόθεση της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 49 του ΚΦΔ, ήτοι η προσφεύγουσα είχε την ιδιότητα της Διευθύνουσας Συμβούλου που ασκούσε τη διοίκηση της εταιρείας κατά το χρονικό διάστημα από 30.06.1999 έως 19.08.1999 και εν τοις πράγμασι τη διοίκηση της εταιρείας από 20.08.1999.**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχει η δεύτερη από τις προϋποθέσεις για την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης της, καθώς οι οφειλές της εταιρείας κατέστησαν ληξιπρόθεσμες σε χρόνο που ουδεμία σχέση είχε με το νομικό πρόσωπο, εφόσον η μεν πρώτη οφειλή, η οποία συνδέεται με την καταλογιστική πράξη κατέστη ληξιπρόθεσμη την 29.03.2006 και η δεύτερη οφειλή, η οποία συνδέεται με την καταλογιστική πράξη κατέστη ληξιπρόθεσμη την 31.05.2016.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 49 το υπ.5104/2024, 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.** Ως εκ τούτου, **συντρέχει η προϋπόθεση της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 49 του ΚΦΔ,** καθώς οι επίμαχες οφειλές διαπιστώθηκαν έπειτα από έλεγχο και στο πρόσωπο της προσφεύγουσας συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τις περιόδους στις οποίες ανάγονται οι οφειλές αυτές.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχει ούτε η τρίτη από τις προϋποθέσεις για την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης της, καθώς ουδεμία υπαιτιότητα έχει για τη γένεση ή/και μη καταβολή των συγκεκριμένων οφειλών, αφού ουδέποτε άσκησε οιασδήποτε μορφής διοίκηση του νομικού προσώπου. Για την απόδειξη δε του εν λόγω ισχυρισμού της αναφέρεται στα προσκομισθέντα από την ίδια αντίγραφα κατάστασης ασφάλισης του προσωπικού της οφειλέτιδας εταιρείας, από τα οποία, κατά την ίδια, προκύπτει η καθαρά υπαλληλική της σχέση με αυτή, εφόσον οι μηνιαίες αποδοχές της δεν αντιστοιχούσαν σε αυτές της Διευθύνουσας Συμβούλου.

Επειδή, στην από Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης (Ε.Μ.ΕΙΣ.) της Α.Α.Δ.Ε., λεκτέα τα κάτωθι:

«Ως προς τον ισχυρισμό της αυτό σημειώνεται ότι ο ρόλος της ως Διευθύνουσας Συμβούλου της ανωνύμου οφειλέτιδας εταιρείας συνάγεται από τα παραπάνω εκτεθέντα στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ξεκάθαρα ότι ασκούσε πράξεις διοίκησης/διαχείρισης αυτής και ότι

καθόλου τυπική δεν ήταν η θέση της στη διοίκηση της οφειλέτιδας εταιρείας. Η κατάσταση ασφάλισης του προσωπικού της εταιρείας δεν μπορεί από μόνη της να αποτελέσει απόδειξη της (δήθεν) τυπικής θέσης της στη διοίκηση αυτής, τη στιγμή μάλιστα που η άσκηση εκ μέρους της πράξεων διοίκησης/διαχείρισης της εταιρείας αποδεικνύεται αναμφίβολα από την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών, τις νόμιμα δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρείας και την με αρ. απορριπτική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επί των οικείων πράξεων καταλογισμού του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών.

Σύμφωνα μάλιστα με την σχετική εγκύκλιο υπ' αρ. **2173/30.10.2020** της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με τίτλο: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει», και συγκεκριμένα με την παρ. 27 του κεφ. Ε. «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 στη φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.»

Επιπλέον, σημειώνουμε ότι σύμφωνα με το γ' εδάφιο της περίπτωσης γ της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ (πλέον 49 Κ.Φ.Δ.), όπου καθιερώνεται τεκμαιρόμενη υπαιτιότητα των διοικούντων των νομικών προσώπων, εξεδόθη η υπ' αρ. **A.1082/07.04.2021** Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. 1487/13.04.2021 (τεύχος Β'), για τις περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. Σύμφωνα με το άρθρο 1 αυτής «Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην αρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) θεωρούνται **καταρχήν υπαίτια για την μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις 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 (...). Στο άρθρο 2 ορίζονται, ενδεικτικά, περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας ως εξής: « [...] 4. Ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος 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.[...]».

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι η έλλειψη υπαιτιότητας σε περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη εταιρείας 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.

Η φορολογική διοίκηση δεσμεύεται από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις οιοδήποτε δικαστηρίου και οφείλει να τις λάβει υπόψη κατά τον σχηματισμό της κρίσης της σχετικά με την έλλειψη υπαιτιότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε με την ενδικοφανή της προσφυγή επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την μη πραγματική της ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του εν λόγω νομικού προσώπου, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 6 της με αρ. **A.1082/2021** κοινής απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης

Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως 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.

Επειδή, αντιθέτως η προσβαλλόμενη Απόφαση της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙΣ. παραθέτει αναλυτικά και με σαφήνεια τόσο το ισχύον νομικό πλαίσιο για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης της προσφεύγουσας όσο και πραγματικά στοιχεία που αφορούν στην ιδιότητα της Διευθύνουσας Συμβούλου και την πραγματική ανάμειξη της στη διοίκηση/διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Ως εκ τούτου, **συντρέχει και η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 49 του ΚΦΔ**, διότι οι επίμαχες οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητά της, ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης Απόφασης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, με τον δεύτερο και τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής της, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι άκυρη ως αντίθετη στα χρηστά ήθη και παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της ασφάλειας του δικαίου.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης απόφασης ενήργησε κατά δεσμία αρμοδιότητα και κατόπιν της διαπίστωσης των προβλεπόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, όπως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω. Εξάλλου, οι λόγοι προσφυγής της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της ασφάλειας του δικαίου πρέπει να απορριφθούν ως αορίστως προβαλλόμενοι, διότι η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της απλώς αναλύει θεωρητικά τις αρχές αυτές, ενώ ο ισχυρισμός της περί καταχρηστικότητας της συμπεριφοράς της φορολογικής αρχής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι η καταχρηστική άσκηση δικαιώματος αφορά στην άσκηση ιδιωτικών δικαιωμάτων και δε θεμελιώνει λόγο ακύρωσης διοικητικής πράξης (ΣτΕ 919/2017, 1384/2016). Ως εκ τούτου, οι λόγοι της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν, τα διαλαμβανόμενα τόσο στην Ε.2173/30.10.2020 εγκύκλιο ΑΑΔΕ, η οποία καθόρισε λεπτομέρειες σχετικά με την ομοιόμορφη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 50 του ΚΦΔ αλλά και στην Α.1082/07.04.2021 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών με την οποία ορίστηκαν περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση αλληλέγγυας ευθύνης και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης (προϋποθέσεις α', β' και γ' παρ.1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ), ήτοι:

Α) συντρέχει η προϋπόθεση της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 49 του ΚΦΔ καθώς η προσφεύγουσα είχε την ιδιότητα της Διευθύνουσας Συμβούλου που ασκούσε τη διοίκηση της εταιρείας κατά το χρονικό διάστημα από 30/06/1999 έως 19/08/1999 και εν τοις πράγμασι τη διοίκηση της εταιρείας από 20/08/1999.

Β) συντρέχει η προϋπόθεση της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 49 του ΚΦΔ καθώς υπάρχουν οφειλές που διαπιστώθηκαν μετά από έλεγχο και στο πρόσωπο της προσφεύγουσας συνέτρεχαν

οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τις περιόδους στις οποίες ανάγονται οι οφειλές αυτές, και οι οποίες περιλαμβάνονται στην ατομική ειδοποίηση καταβολής-υπερμερείας.

Γ) συντρέχει η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 49 του ΚΦΔ διότι οι ανωτέρω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητά της, και δεν αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα η έλλειψη αυτής από τα προσκομιζόμενα.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων της προσφεύγουσας και των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της με αριθ., πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Απόφασης κατ' άρ. 66 παρ.29 ν.4646/2019, όπως ισχύει, της Προϊσταμένης της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης (Ε.Μ.ΕΙΣ.) της Α.Α.Δ.Ε..

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.