



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 7-7-2023
Αριθμός απόφασης: **e 469**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες: **Κ.Μαβινίδου**

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου elenxisενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού Τ.Κ. κατά: α) της με αριθ.πρωτ...../1.12.2022 απάντησης της Δ.Ο.Υ., β) της από 03.02.2023

με κωδικό απάντησης της Δ.Ο.Υ. σε αίτηση του άρθρου 66 παρ.29 ν.4646/2019.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 09/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου elenxis ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ η οποία είναι εμπρόθεσμη και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./11-01-2001 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, ο προσφεύγων ορίστηκε εκκαθαριστής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» σε αντικατάσταση προηγούμενου εκκαθαριστή, ο οποίος είχε διοριστεί με την υπ'αριθ...../2000 απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου. Η εταιρία με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με αντικείμενο εργασιών την εμπορία αλουμινίου, σιδήρου, μηχανισμών και εξαρτημάτων, καθώς και την κατασκευή αυτών, λειτούργησε από την 17-1-1992 έως την 30-12-1993, οπότε καταγγέλθηκε για σπουδαίο λόγο και τέθηκε σε καθεστώς εκκαθάρισης με εκκαθαριστές όλους τους εταίρους της. Λόγω διαφωνίας των εκκαθαριστών εταίρων και της μη συμπράξεώς τους στη διενέργεια της εκκαθάρισεως, αντικαταστάθηκαν αυτοί με την υπ'αριθμ./1999 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου από την και ακολούθως με την υπ'αριθμ./2000 από τον και με την υπ'αριθμ...../2000 δικαστική απόφαση από τον

Στα πλαίσια διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, κατά το έτος 2002, με την με αριθ.πρωτ...../29.10.2002 πρόσκληση του άρθρου 66 του ν.2238/1994, κλήθηκε ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως εκκαθαριστή, να προσκομίσει στην ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ.) τα βιβλία και στοιχεία της υπό εκκαθάριση εταιρείας, πρόσκληση στην οποία ανταποκρίθηκε ο προσφεύγων. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις σχετικών εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκαν σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης Πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων Εισοδήματος και ΦΠΑ οικ.ετών 1993 και 1994, και αποφάσεις επιβολής προστίμων διαχ.περ. 1993,1994 και 2003.

Ο προσφεύγων, στις 07/01/2022 έκανε αίτηση στη Δ.Ο.Υ.για χορήγηση φορολογικής ενημερότητας επί της οποίας η υπηρεσία απάντησε αρνητικά ενημερώνοντας ταυτόχρονα για την ευθύνη του ως εκκαθαριστή .

Στη συνέχεια με το με αριθ.πρωτ./21-10-2022 έγγραφό του ζητούσε έγγραφη αναλυτική ενημέρωση για τις οφειλές της «..... Ε.Ε.» εξαιτίας των οποίων η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) αρνείται τη χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, το οποίο απαντήθηκε με το με αρ. πρωτ./1-12-2022 πρώτο προσβαλλόμενο έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Τέλος στις 9-1-2023 ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθ. αίτηση άρθρου 66 παρ.29 Ν.4646/2019 με σκοπό την απαλλαγή του από κάθε ευθύνη για τις οφειλές της εταιρείας. Η εν λόγω αίτηση απαντήθηκε αρνητικά με το δεύτερο από 3-2-2023 προσβαλλόμενο έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την αιτιολογία ότι η αίτησή του ήταν εκπρόθεσμη .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Η από 09.01.2023 και με κωδικό αίτησή του δεν ήταν εκπρόθεσμη, επειδή δεν είχαν επιβληθεί σε βάρος του πριν την 12.12.2019 αναγκαστικά μέτρα είσπραξης, κατά συνέπεια εφαρμόζονται αυτοδίκαια οι νέες διατάξεις και δεν απαιτείται ιδιαίτερη αίτηση για την απαλλαγή του.
2. Μη συνδρομή στο πρόσωπό του της ιδιότητας του εκκαθαριστή της εταιρείας «..... Ε.Ε.».
3. Δεν συντρέχουν σωρευτικά στο πρόσωπό του και οι τρεις προϋποθέσεις του άρθρου 50 του Ν.4147/2013, ειδικότερα οι επίμαχες οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες πριν το διορισμό του ως εκκαθαριστή τον οποίο άλλωστε ουδέποτε αποδέχθηκε.
4. Οι οφειλές που αφορούν πρόστιμο ΚΒΣ και τέλος επιτηδεύματος δεν υπάγονται στο είδος των οφειλών που περιλαμβάνονται στην παρ.1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, όπως αυτό ερμηνεύτηκε με την υπ' αριθ. Ε2173/30-10-2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ.

Ως προς την με αριθ.πρωτ...../1.12.2022 απάντηση της Δ.Ο.Υ.

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ «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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή στο άρθρο 2 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων... 4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής

Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες...».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 4 περ. γ' ν. 1406/1983, : «Στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων υπάγονται, εκδικαζόμενες ως διαφορές ουσίας, οι διαφορές που προκύπτουν: α) [...], γ) από την άρνηση χορήγησης αποδεικτικού ή βεβαιώσεως ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο ή τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης από οποιαδήποτε αιτία, κατά τις οικείες διατάξεις, όπως εκάστοτε ισχύουν, δ) [...].»

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 18 του Ν.4446/2016 ορίζεται : «των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13 και 14 του Ν. 2523/1997 (Α' 179), των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), του άρθρου 153 του Ν. 2960/2001 (Α' 265) και των περιπτώσεων γ', δ' και ε' της παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν. 1406/1983 (Α' 182), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του Ν. 3659/2008 (Α' 77), ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως.»

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 18 παρ. 5 ν. 4446/2016, με την οποία προστέθηκε η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 τελευταίο εδάφιο ν. 4174/2013: «Με την παράγραφο 5 προστίθεται εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, προκειμένου να προβλεφθεί ότι η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών κατά την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών υπήχθησαν, με το άρθρο 13 του ν. 3900/ 2010, μια σειρά από φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, των οποίων η φύση απαιτεί άμεση και ταχεία επίλυση. Με τη ρύθμιση αυτή πράγματι επιτεύχθηκε σύντομος χρόνος εκδίκασης των ανωτέρω υποθέσεων, που κατά μέσο όρο ανέρχεται σε τρεις (3) μήνες από την κατάθεση των σχετικών προσφυγών. Με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013, όμως, οι εν λόγω διαφορές υπήχθησαν στην υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής προτού αχθούν προς δικαστική επίλυση, ρύθμιση η οποία επιμήκυνε το συνολικό χρόνο που απαιτείται για την επίλυσή τους. Προκειμένου να διατηρηθεί το όφελος που έχει επιτευχθεί από την ως άνω ταχεία δικαστική επίλυση των εν λόγω υποθέσεων, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα ζητήματα που αναφέρονται σε αυτές είναι κυρίως νομικά, εξυπηρετώντας παράλληλα και τον σκοπό αποσυμφόρησης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, κρίνεται σκόπιμη η απ' ευθείας υπαγωγή τους σε δικαστική κρίση, χωρίς να διέρχονται το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013. Η ταχεία επίλυση των διαφορών αυτών (που προκύπτουν ενδεικτικά, από την άρνηση χορήγησης αποδεικτικού ή βεβαίωσης ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο ή τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, από την προσωρινή παύση λειτουργίας καταστήματος, 5 γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης επιτηδευματία, από την άρνηση θεώρησης φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, λόγω μη εκπληρώσεως ληξιπρόθεσμων και απαιτητών οφειλών, από την αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών καθώς και την αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων, από την απαγόρευση προς τις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων, κ.ο.κ.), είναι επιβεβλημένη κατά το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος και αποβλέπει στην ενίσχυση και διασφάλιση των προϋποθέσεων άσκησης της οικονομικής και

επιχειρηματικής δραστηριότητας και την άμεση άρση της αβεβαιότητας ως προς τη συνέχιση ή μη της λειτουργίας των επιχειρήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 ΚΦΔ «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει αποδεικτικό ενημερότητας [...] για την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών που ρητά ορίζονται. 2. Η Φορολογική Διοίκηση χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας, μόνο εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση από οποιαδήποτε αιτία και έχει υποβάλει τις απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων πέντε ετών. 3. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να μη χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας εάν ο φορολογούμενος έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές σε άλλη αρχή του δημόσιου τομέα [...]. 4. Κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στις παραγράφους 2 και 3, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ενταχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών ή έχει οφειλές μη ληξιπρόθεσμες ή σε αναστολή, δύναται να εκδοθεί αποδεικτικό ενημερότητας περιορισμένης ισχύος [...]. Η Φορολογική Διοίκηση και μετά τη συμμόρφωση του οφειλέτη σε πρόγραμμα ρύθμισης ορίζει υποχρεωτικά όρο παρακράτησης στις περιπτώσεις που το αποδεικτικό ενημερότητας εκδίδεται για είσπραξη χρημάτων ή μεταβίβαση ακινήτου ή σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος επ' αυτού από επαχθή αιτία. Το παρακρατούμενο ποσό λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη δόσης ή δόσεων σύμφωνα με το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών. 5. Οι πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες προσκομίζεται αποδεικτικό ενημερότητας, οι προϋποθέσεις χορήγησης του, οι τυχόν εξαιρέσεις από την υποχρέωση προσκόμισης του, οι οφειλές που λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγηση του, οι φορολογικές δηλώσεις που απαιτείται να έχουν υποβληθεί για την έκδοση του αποδεικτικού, ο τύπος του, το περιεχόμενο, η διάρκεια ισχύος, τα ποσοστά παρακράτησης, τα τυχόν άλλα πρόσωπα τα οποία δύνανται να ζητούν και να λαμβάνουν το αποδεικτικό, τα όργανα έκδοσης του και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. 6. [...]»

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε κατά της υπ' αριθμ. πρωτ...../01-12-2022 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία ο τελευταίος αρνήθηκε να χορηγήσει στον προσφεύγοντα αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας, ήτοι κατά πράξης που δε συναρτάται «στενώς και αναγκαίως» με συγκεκριμένη ατομική φορολογική υποχρέωσή του. Οι διαφορές τέτοιου είδους που δημιουργούνται μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και φορολογούμενων προσώπων δεν υπόκεινται στην κατά το άρθρο 63 ΚΦΔ ενδικοφανή προσφυγή, η οποία, όπως προεκτέθηκε, έχει προβλεφθεί και μπορεί να ασκηθεί μόνο κατά ρητών ή σιωπηρών (τεκμαιρόμενων) πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης -ως τοιούτων νοουμένων των ατομικών διοικητικών πράξεων, κατά την έννοια που έχουν αυτές στο διοικητικό δίκαιο-, με τις οποίες προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή φορολογικής φύσης πρόστιμο (ή «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη», κατά την προπαρατεθείσα πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας), πολλώ μάλλον που για τις διαφορές αυτές, για την επίλυση των οποίων έχει καθοριστεί, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 εδ. α' περ. δ' ν. 2717/1999 σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 1 παρ. 4 περ. γ' ν. 1406/1983, ως καθ' ύλην αρμόδιος ο πρόεδρος πρωτοδικών του κατά τόπον αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, δεν προβλεπόταν, η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ΚΦΔ, κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη κατά το μέρος που στρέφεται κατά της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς την από 03.02.2023 με κωδικό απάντηση της Δ.Ο.Υ. στην αίτηση του άρθρου 66 παρ.29 ν.4646/2019.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 271 του Ν. 4072/2012 :«1. Ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος), ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος). 2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία» και σύμφωνα με το άρθρο 281 του ίδιου νόμου «1. Σε περίπτωση εξόδου, αποκλεισμού ή θανάτου του μοναδικού ομόρρυθμου εταίρου, η ετερόρρυθμη εταιρεία λύνεται, εκτός αν με τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης, που πρέπει να καταχωρισθεί μέσα σε τέσσερις (4) μήνες στο Γ.Ε.ΜΗ., ένας από τους ετερόρρυθμους εταίρους καταστεί ομόρρυθμος εταίρος ή αν εισέλθει στην εταιρεία νέος εταίρος ως ομόρρυθμος. Κατά τα λοιπά εφαρμόζεται το άρθρο 259. 2. Αν μετά τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας ακολουθήσει εκκαθάριση, καθήκοντα εκκαθαριστή ασκεί και ο ετερόρρυθμος εταίρος, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε αρχικά πριν την τροποποίηση με το άρθρο 34 του Ν.4646/2016 ορίζονταν τα εξής: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης 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 βεβαίωσης 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 βεβαίωσης τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Ν 4646/2019 και ισχύει: «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 οποιοσδήποτε 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 υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

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

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

Επειδή, λόγω της ανωτέρω τροποποίησης, ο Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) εισήγαγε και μεταβατική διάταξη, (άρθρο 66, παρ. 29) , όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 παρ.1 του Ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28.03.2023), με έναρξη ισχύος από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019, σύμφωνα με την οποία: « 29. Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. «Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών.» Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.»

Επειδή, στην Ε 2173/30-10-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα "Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει" ορίζονται τα ακόλουθα:

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 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 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.

2. Οι μεταβατικές 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, ήτοι από 12-12-2019**, ορίζουν τα ακόλουθα: «29. Οι **παρ. 1 και 2 του άρθρου 50** του ν. **4174/2013**, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του **άρθρου 34** του παρόντος, **ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994(Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, **υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των****

οφειλών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2020. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της [παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013](#), όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. **Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο [άρθρο 63 του ν. 4174/2013](#).** Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της [παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013](#) δεν επιστρέφονται.»

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 καθ' οιονδήποτε τρόπο από τον αιτούντα δεν επιστρέφονται.

3.4 Σε περίπτωση εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών λόγω απόρριψης των εν λόγω αιτήσεων, με την έκδοση της παρούσας παρέχεται η δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν εκ νέου αιτήσεις μέχρι 31.12.2020 με παράλληλη κοινοποίηση στη Δ/νση Επίλυσης Διαφορών. Η ίδια δυνατότητα υποβολής εκ νέου αίτησης παρέχεται και στα πρόσωπα τα οποία δεν άσκησαν ενδικοφανή προσφυγή μετά την απόρριψη των σχετικών αιτήσεων ή δεν άσκησαν προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων μετά την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής είτε ρητά είτε σιωπηρά.

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:**

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 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](#)),

7.2 **κάθε παρακρατούμενο φόρο**, όπως

α) **οι φόροι εισοδήματος επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση** σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,

β) **οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια** των άρθρων 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. [2961/2001](#) και

γ) **η Εισφορά Δακοκτονίας**

7.3 **κάθε επιρριπτόμενο φόρο**, όπως

α) **ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών,**

β) **Φόρος Διαμονής,**

γ) **Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας,**

δ) **Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση,**

ε) **Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας,**

στ) **Φόρος ασφαλίσεων,**

ζ) **Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και**

η) **τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας**

7.4 **Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)**

7.5 **Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),**

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

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του 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.

15. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου μισθωτών υπηρεσιών, η σχετική οφειλή για απόδοση του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη, αν έχει γίνει η δήλωση του φόρου, την ημέρα που εκπνέει η νόμιμη προθεσμία απόδοσης του φόρου, ο οποίος αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την

ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σύμφωνα με την [παρ. 6 του άρθρου 60](#) του ν.4172/2013.

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).

15.3 Οι οφειλές από δηλώσεις **φόρου κερδών από τυχερά παίγνια** καθίστανται ληξιπρόθεσμες με την παρέλευση των προθεσμιών απόδοσης του φόρου, οι οποίες ορίζονται στα [άρθρα 58 και 92](#) του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001, όπως τα άρθρα αυτά ισχύουν (σχετ. οι [παράγραφοι Γ1 και Γ.2 άρθρου 48](#) ν.4646/2019,σε συνδυασμό με το [άρθρο 14 παράγραφοι 2 και 3](#) ν.4652/2020 και με το [άρθρο 46](#) του ν.4701/2020).

16. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της [παρ.1 του άρθρου 50](#), τα πρόσωπα που φέρουν τις κατονομαζόμενες ιδιότητες καθίστανται συνυπεύθυνα για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους. Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 50](#). Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

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

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 δύο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν

αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

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

21. Όσον αφορά στην αλληλέγγυα ευθύνη του προέδρου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, διευκρινίζεται ότι αλληλέγγυα ευθύνη συντρέχει μόνο στο πρόσωπο του προέδρου που ασκεί εκτελεστικά καθήκοντα (εκτελεστικός πρόεδρος), όπως προκύπτει από τον νόμο, το καταστατικό ή εν τοις πράγμασι και όχι αδιακρίτως σε όλους τους προέδρους, όπως ίσχυε με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς. Ειδικά, για τις ανώνυμες εταιρείες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4706/2020, σε συνδυασμό με το άρθρο 87 του ν.4548/2018, εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 50 τα πρόσωπα που φέρουν την ιδιότητα του εκτελεστικού προέδρου. [...]

24. Ειδικώς για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά.

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 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 . 32....».

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:.....»

Επειδή, στο άρθρο 50 ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, 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, στο άρθρο 45 του ν.1642/1986 οριζόταν ότι: «για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται εις ολόκληρον με τον υπόχρεο και οι εξής:α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παρ. 2 του 29 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 31,

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,

γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβαση», ενώ στο άρθρο 29 του ίδιου νόμου οριζόταν: «Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα :

α) ο κηδεμόνας, ο εκκαθαριστής, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομιάς και μεσεγγύησης.β).....»

Επειδή, με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ ορίζεται: Στο άρθρο 55: «1. Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38,β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.δ) το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, στην περίπτωση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο ορίζεται ο εγκαταστημένος εκτός της χώρας υποκείμενος στο φόρο ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35», στο άρθρο 36: «7. Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:α) ο κηδεμόνας, ο εκκαθαριστής, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομιάς και μεσεγγύησης,β).....»

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες περί αλληλέγγυας ευθύνης διατάξεις των άρθρων 45 του ν.1642/1986, 55 του ν. 2859/2000 και 50 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. συνάγεται ότι μεταξύ των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων περιλαμβάνονται και οι εκκαθαριστές των νομικών οντοτήτων, οι οποίοι, κατά τα ήδη εκτεθέντα, εκπροσωπούν την τελούσα υπό εκκαθάριση εταιρεία και διενεργούν πράξεις διαχείρισης της εταιρικής περιουσίας προς τον σκοπό περάτωσης της εκκαθάρισης. Κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, η ευθύνη των εκκαθαριστών, ανακύπτουσα κατά το μεταγενέστερο της λύσεως της εταιρείας στάδιο της εκκαθαρίσεώς της, δεν καταλαμβάνει τις υπάρχουσες, κατά τον χρόνο λύσης της εταιρείας, φορολογικές της οφειλές, η είσπραξη των οποίων εξασφαλίζεται, άλλωστε, επαρκώς με την καθιέρωση της αλληλέγγυας ευθύνης των, κατά τον χρόνο αυτό, εντεταλμένων στη διοίκησή της προσώπων (πρβλ. ΣΤΕ 3594/2013). Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή θα έβαινε πέραν του σκοπού που εξυπηρετούν οι στενώς ερμηνευτέες φορολογικές διατάξεις, διότι θα οδηγούσε στο άτοπο να απαλλάσσεται ο διαχειριστής από τα κατά τον χρόνο της λύσεως της εταιρείας και θέσεώς της σε εκκαθάριση χρέη και να επιβαρύνεται πλέον ο εκκαθαριστής, αν και αμέτοχος στη δημιουργία των χρεών αυτών και στη μη εξόφλησή τους (πρβλ. ΑΠ 538/1966). Περαιτέρω, η υιοθέτηση της αντίθετης απόψεως, η οποία εγκαθιδρύει ευθύνη για αλλότρια χρέη, θα είχε ως αποτέλεσμα την άρνηση αναλήψεως καθηκόντων εκκαθαριστή εταιρείας από έμπειρα και ικανά στελέχη και την κατά τον τρόπο αυτό δυσλειτουργία των νομικών προσώπων που τελούν υπό εκκαθάριση (βλ. σχετικώς την εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, Α' 201). (ΣΤΕ 7.2022)

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 50 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, εν προκειμένω εξετάστηκε η ευθύνη του προσφεύγοντος μόνο για τα χρέη της εταιρίας «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, τα οποία εξειδικεύονται στην από 16/03/2023 έκθεση απόψεων

της αρμόδιας φορολογικής αρχής Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και στη με την ίδια ημερομηνία «Κατάσταση φορολογούμενοι με χρέη» της επιχείρησης, ως κάτωθι:

1. Οφειλή με ΑΤΒ/06-04-1993 (Εισόδημα ΝΠ οριστική βεβαίωση οικ. έτους 1993).
2. Οφειλή με ΑΤΒ/17-05-1994 (ΦΠΑ οριστική βεβαίωση οικ. έτους 1993).
3. Οφειλή με ΑΤΒ/13-10-1995 (Πρόστιμο ΦΠΑ).
4. Οφειλή με ΑΤΒ/26-02-1999(Τέλη κυκλοφορίας οικ.έτους 1999).
5. Οφειλή με ΑΤΒ/1-3-2004 (ΦΠΑ οριστική βεβαίωση οικ. έτους 1993).
6. Οφειλή με ΑΤΒ/2-3-2004 γρ 1 (πρόστιμο ΦΠΑ οικ. έτους 1993).
7. Οφειλή με ΑΤΒ.
8. Οφειλή με ΑΤΒ/16-3-2004 (πρόστιμο ΚΒΣ οικ. έτους 2003).
9. Οφειλή με ΑΤΒ/16-3-2004 (πρόστιμο ΚΒΣ οικ. έτους 2003).
10. Οφειλή με ΑΤΒ/16-3-2004 (πρόστιμο ΚΒΣ οικ. έτους 2003).
11. Οφειλή με ΑΤΒ/31-03-2004 (εισόδημα οριστική βεβαίωση οικ. έτους 1993).
12. Οφειλή με ΑΤΒ/31-03-2004 (εισόδημα οριστική βεβαίωση οικ. έτους 1994).
13. Οφειλή με ΑΤΒ/30-08-2013 (Εισφορές και τέλος επιτηδεύματος , οικ.έτους 2012).
14. Οφειλή με ΑΤΒ/13-02-2020 (ΕΔΕ οικ. έτους 2020).

Επειδή, ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, **λαμβάνοντας υπόψη** ότι: 1) η ως άνω επιχείρηση έχει λυθεί και βρίσκεται υπό εκκαθάριση, 2)ο προσφεύγων είναι εκκαθαριστής της ως άνω εταιρίας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» από την 11-01-2001, δυνάμει της υπ' αριθ...../2001 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου, 3) δεν υπήρξε ποτέ εταίρος της ως άνω εταιρείας, 4)οι οφειλές με ΑΤΒ/31-03-2004 (εισόδημα οριστική βεβαίωση οικ. έτους 1993), ΑΤΒ/31-03-2004 (εισόδημα οριστική βεβαίωση οικ. έτους 1994), ΑΤΒ/1-3-2004 (ΦΠΑ οριστική βεβαίωση οικ. έτους 1993),/2-3-2004 γρ 1 (πρόστιμο ΦΠΑ οικ. έτους 1993) και/2-3-2004 γρ 2 (πρόστιμο ΦΠΑ οικ. έτους 1992) βεβαιώθηκαν κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε κατά τη διάρκεια της θητείας του, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος της ελεγχόμενης οντότητας, λόγω μη προσκόμισης στοιχείων από τον προσφεύγοντα , 5)για τις επίδικες οφειλές της , όπως αυτές προσδιορίζονται με τις από 16-03-2023 απόψεις της Δ.Ο.Υ., και για τις οποίες αιτείται απαλλαγή ο προσφεύγων κατ' άρθρο 50 ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ισχύουν τα ακόλουθα ανά είδος φορολογίας:

Ως προς το φόρο εισοδήματος οικ.ετών 1993 και 1994 και το τέλος επιτηδεύματος οικ.έτους 2012.

Δεν θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τους φόρους αυτούς, σύμφωνα με τα άρθρα 50 ΚΦΔ και 66 παρ.29 του ν. 4646/2019 , όπως ισχύει και τα οριζόμενα στην §16 της εγκυκλίου Ε 2173/30-10-2020, δεδομένου ότι οι εν λόγω οφειλές, είτε δεν κατέστησαν ληξιπρόθεσμες στη διάρκεια της θητείας του, κατόπιν υποβολής δηλώσεων, είτε διαπιστώθηκαν μετά από έλεγχο, και ανάγονται σε φορολογική περίοδο κατά την οποία ο προσφεύγων δεν έφερε την ιδιότητα του εκκαθαριστή, ενώ δεν δύναται να χειροτερεύει η θέση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 50 ΚΦΔ, όπως ισχύει .

Ως προς τον ΦΠΑ και τα Πρόστιμα ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/1992-31/12/1992 και 01/01/1993-31/12/1993.

- Δεν θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για την οφειλή με ΑΤΒ/17-05—1994 (ΦΠΑ οριστική βεβαίωση οικ.έτους 1993) και ΑΤΒ/13-10-1995 (Πρόστιμο ΦΠΑ οικ.έτους 1994), σύμφωνα με το άρθρα 50 ΚΦΔ και 66 παρ.29 του ν. 4646/2019 , όπως ισχύει και τα οριζόμενα στην §16 της εγκυκλίου Ε 2173/30-10-2020 καθώς αυτές βεβαιώθηκαν και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες πριν την ανάληψη καθυκόντων από τον προσφεύγοντα.
- Θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για την οφειλή με ΑΤΒ/1-3-2004 (ΦΠΑ οριστική βεβαίωση, οικ.έτους 1993), δεδομένου ότι, στοιχειοθετούταν ήδη ευθύνη του ως νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, βάσει των διατάξεων του άρθρου 45 του ν. 1642/1986 και του άρθρου 55 του ν. 2859/2000, περαιτέρω δε η οφειλή αυτή προέκυψε από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε κατά τη διάρκεια της θητείας του ως εκκαθαριστή, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος της ελεγχόμενης οντότητας, λόγω μη προσκόμισης στοιχείων από τον προσφεύγοντα.

Ως προς τα πρόστιμα ΦΠΑ οικ.ετών 1992 και 1993 και τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου περιόδου 2003.

Δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, διότι δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο [άρθρο 50](#) οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη .

Επειδή, η οφειλή με ΑΤΒ/13-02-2020 (Έξοδα Διοικητικής Εκτέλεσης οικ.έτους 2020) και η οφειλή με ΑΤΒ/26-02-1999 (Τέλη κυκλοφορίας οικ.έτους 1999) δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ (άρθρο 2 και Παράρτημα αυτού) ούτε του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη κατά το μέρος που στρέφεται κατά των οφειλών αυτών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από 09/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ελεγχis ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ , ως ακολούθως :

Α) Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής ως απαράδεκτης, ως προς την με αριθ.πρωτ...../1.12.2022 απάντηση της Δ.Ο.Υ.

Β) Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής ως απαράδεκτης, ως προς ως προς την από 03.02.2023 με κωδικό απάντηση της Δ.Ο.Υ. σε αίτηση του Ν.4646/2019 για την οφειλή με ΑΤΒ/13-02-2020 (Έξοδα Διοικητικής Εκτέλεσης οικ.έτους 2020) και την οφειλή με ΑΤΒ/26-02-1999 (Τέλη κυκλοφορίας οικ.έτους 1999).

Γ) Τη μερική αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την από 03.02.2023 με κωδικό απάντηση της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης σε αίτηση του Ν.4646/2019 και δη ότι θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για την οφειλή με ΑΤΒ/1-3-2004 (ΦΠΑ οριστική βεβαίωση,

οικ.έτους 1993, ενώ δεν θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος για τις υπόλοιπες οφειλές, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.