



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 02-10-2020

Αριθμός απόφασης: 1579



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

- 1.α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία **05-05-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/09-04-2020 απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης επί της με αριθμό πρωτ./09.03.2020 αίτησης του προσφεύγοντα για την πλήρη παύση οποιασδήποτε προσωπικής και

αλληλεγγύου ευθύνης του, για τις φορολογικές οφειλές της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» με ΑΦΜ:..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-04-2020 απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω σχετική αίτησή του.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **05-05-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/09-03-2020 αίτησή του, ο προσφεύγων ζητούσε την πλήρη παύση οποιασδήποτε προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης του, για τις οφειλές της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα για την υπ'αριθμ...../29-04-2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου έτους 2009, βάσει του άρθρου 34 του Ν 4646/2019. Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε στην εταιρία «..... και ΣΙΑ ΟΕ» με ΑΦΜ:..... λόγω αποδοχής- λήψης και καταχώρησης στη τηρούμενα βιβλία της κατά το έτος 2009, επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ:..... Συγκεκριμένα, δυνάμει της από 22-10-2009 τροποποίησης του καταστατικού της εταιρίας «..... & ΣΙΑ ΟΕ», ο (πατέρας του προσφεύγοντα) αποχώρησε από την ως άνω εταιρία και μεταβίβασε το ποσοστό του (50%) στον προσφεύγοντα. Επιπλέον, δυνάμει της ανωτέρω τροποποίησης, ο προσφεύγων ορίσθηκε διαχειριστής της μετονομασθείσας πλέον εταιρίας «..... & ΣΙΑ ΟΕ». Ακολούθως, δυνάμει της από 31-07-2013 τροποποίησης του καταστατικού, η οποία καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ Αλεξανδρούπολης την 06-08-2013, ο προσφεύγων αποχώρησε από την ανωτέρω εταιρία «..... & ΣΙΑ ΟΕ» και μεταβίβασε το μερίδιό του στον πατέρα του, Ο προσφεύγων με την ως άνω αίτηση ζήτησε την παύση της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης του για τις οφειλές που προκύπτουν από την με αριθμ. .../29-04-2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου έτους 2009, καθώς τα πέντε (5) από τα επτά (7) φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά, εκδόθηκαν πριν την 22-10-2009, ήτοι πριν την 21-10-2009 οπότε και δεν είχε καμία σχέση με την εταιρία. Τα δυο (2) από τα επτά (7) φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά, εκδόθηκαν την 21-12-2009 και την 22-12-2009, ωστόσο τα συμφωνητικά που αντιστοιχούν στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία και κατατέθηκαν στη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (ημερομηνία σύνταξης 18-12-2009 και ημερομηνία θεώρησης από τη ΔΟΥ 15-01-2010) στερούνταν της εταιρικής σφραγίδας και ήταν

υπογεγραμμένα από τον πατέρα του προσφεύγοντα, , ο οποίος εκείνο το χρονικό διάστημα δεν είχε καμία σχέση με την εταιρία.

Με την με αριθμό πρωτ...../09-04-2020 απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, απορρίφθηκε η ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντα με το αιτιολογικό ότι οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 4646/2019 δεν αναφέρονται σε ομόρρυθμες εταιρίες, των οποίων η ευθύνη για την καταβολή των οφειλών τους ρυθμίζεται ειδικώς από το συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 249, του άρθρου 257, της παραγράφου 3 του άρθρου 258 και του άρθρου 270 του Ν 4072/2012, καθώς και του άρθρου 920 του ΚΠολΔ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της με αριθμό πρωτ...../09-04-2020 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, την παύση της ευθύνης του για τις οφειλές που απορρέουν από την υπ' αριθμ...../29-04-2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου έτους 2009, που επιβλήθηκε στην εταιρία «..... & ΣΙΑ ΟΕ» και την άρση οποιωνδήποτε ληφθέντων εις βάρος του μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης δυνάμει της από 01-10-2015 και με αριθμό πρωτ. ατομικής ειδοποίησης καταβολής-υπερήμερίας της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, ισχυριζόμενος ότι:

1)Εσφαλμένα η φορολογική αρχή, με την προσβαλλόμενη με αριθμό πρωτ...../09-03-2020 απάντησή της, έκρινε ως νόμιμη την έκδοση της ατομικής ειδοποίησης καταβολής χρεών, καθώς κατά τη χρήση, στην οποία ανάγεται η δημιουργία των οφειλών, αλλά και κατά το χρόνο βεβαίωσης αυτών, ο προσφεύγων δεν μετείχε στην εταιρία, δεν ασκούσε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της εταιρίας και δεν έφερε τις ιδιότητες της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του Ν 4174/2013, ώστε να φέρει αντικειμενική ευθύνη για τη δημιουργία και την πληρωμή αυτών.

2)Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αντικείμενη στην συνταγματικώς προστατευτέα αρχή της εφαρμογής του ειδικότερου νόμου. Η ρύθμιση του άρθρου 50 του Ν 4174/2013 είναι ειδικότερη για τις φορολογικές οφειλές έναντι των άρθρων 257 § 1, 258 § 3, και 270 του Ν 4072/2012 στις οποίες περιλαμβάνονται γενικά όλες οι οφειλές και απαιτήσεις έναντι τρίτων και όχι αποκλειστικά του Δημοσίου.

3)Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αναιτιολόγητη.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτά σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 50 του Ν 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 115 του ν 2238/1994**, όπως ίσχυε στην επίδικη χρήση, οριζόταν *“1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά*

το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.”

Επίσης, σύμφωνα με το **άρθρο 101 του ως άνω νόμου 2238/1994** οριζόταν “1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. «β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.», γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους. δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. «στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν 4174/2013, 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 οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ’ αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

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

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές 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 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, σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του Ν 4646/2019 "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 βαρύνουν 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.”

Επειδή, στο άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το Ν 4072/2012, οριζόταν ότι “Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένας παρ` ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν.”.

Επειδή, στο άρθρο 249 του Ν 4072/2012 ορίζεται ότι “1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον.

2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, εφαρμόζονται στην ομόρρυθμη εταιρεία οι διατάξεις του αστικού κώδικα για την εταιρεία, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 258 του Ν 4072/ 2012 “1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων. 3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδό του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 920 του ΚΠολΔ “ Με βάση τον εκτελεστό τίτλο κατά της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας μπορεί να γίνει αναγκαστική εκτέλεση και κατά των ομόρρυθμων εταίρων.”

Από τον Αστικό Κώδικα απορρέει η αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας των νομικών προσώπων από τα φυσικά πρόσωπα που τα αποτελούν, διακρίνοντας τα νομικά πρόσωπα αφενός σε εκείνα στα οποία προέχει το προσωπικό στοιχείο, όπως είναι η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρία, και στα οποία ο νόμος προβλέπει ρητά την αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων μελών τους (άρθρο 249 παρ 1 για ομόρρυθμες και 271 παρ 1 του ν 4072/2012 για τις ετερόρρυθμες.), και αφετέρου σε νομικά πρόσωπα που προέχει το κεφαλαιουχικό στοιχείο έναντι της προσωπικής συμβολής στην επιχειρηματική δράση, όπως οι κεφαλαιουχικές εταιρίες πχ αε, επε κτλ, στα οποία δεν νοείται αλληλέγγυα ευθύνη του μετόχου ή εταίρου. Η άρση της αρχής αυτής μπορεί να προβλεφθεί σε εξαιρετικές περιπτώσεις που κρίνει ο νομοθέτης, όπως εν προκειμένω συμβαίνει με τις φορολογικές οφειλές, στις οποίες εισάγεται **ευθέως αλληλέγγυα ευθύνη** των διοικούντων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και αποτελεί τη **σημαντικότερη εξαίρεση** από την αρχή του περιορισμού της ευθύνης των διοικητών κεφαλαιουχικών εταιριών, (Η ευθύνη των διοικητών νπ για φορολογικές παραβάσεις και χρέη στο Δημόσιο, Κ.Καλλιντέρης 2018, σελ 162).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 249 του ν 4072/2012, και με δεδομένο το έντονο προσωπικό στοιχείο στα φορολογικά αυτά υποκείμενα, εισάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων, η οποία συγκεντρώνει τα παρακάτω χαρακτηριστικά α)είναι απεριόριστη, δηλαδή από το σύνολο της ατομικής περιουσίας του ομόρρυθμου εταίρου, β)εις ολόκληρον, για το σύνολο της οφειλής (εν προκειμένω για τις φορολογικές οφειλές ανεξάρτητα από το είδος του φόρου) από κάθε ομόρρυθμο εταίρο χωριστά, γ)ευθύνη πρωτοφειλέτη και όχι εγγυητή, ευθύνη δηλαδή παράλληλη με το νομικό πρόσωπο κατά το στάδιο βεβαίωσης του φόρου, δ)πρωτογενής και όχι επικουρική, δηλαδή το Δημόσιο δύναται να στραφεί παράλληλα τόσο κατά της εταιρίας, όσο και κατά του ή των ομόρρυθμων εταίρων, ε)ευθύνη για τα χρέη που υπάρχουν κατά το χρόνο που φέρει την ιδιότητα είτε αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδό του στην ομόρρυθμη εταιρία (αρ 258 παρ 3 ν 4072/2012), ανεξάρτητα από το στάδιο (λύση ή λειτουργία) που βρίσκεται η εταιρία.

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, η φύση της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων παραμένει διαχρονικά η ίδια, καθόσον παραμένει, υπό το καθεστώς το Ν 4072/2012, προσωπική, απεριόριστη, εις ολόκληρον ευθύνη, παράλληλα με εκείνη του νομικού προσώπου. Επιπλέον, ο Ν 4072/2012 καθιέρωσε πάγια ευθύνη του νεοεισερχόμενου ομορρύθμου εταίρου για τα πριν την είσοδό του στην εταιρία χρέη, αποκλείοντας πλέον την ύπαρξη αντίθετης συμφωνίας έναντι τρίτων.

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου, αλλά και η ήδη ισχύουσα νεότερη διάταξη του άρθρου 249 § 1 του Ν 4072/2012, δεν δημιουργούν ίδια υποχρέωση των προσώπων που είχαν την ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου ομόρρυθμης εταιρίας ή ετερόρρυθμης εταιρίας, για την καταβολή οφειλών της τελευταίας (από διάφορες αιτίες, όπως φόρους, πρόστιμα, ασφαλιστικές εισφορές κλπ), αλλά πρόσθετη ευθύνη των προσώπων αυτών, που ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως με την εταιρία προς πληρωμή των βεβαιωθείσων σε βάρος της οφειλών, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως των οφειλών αυτών, αλλά στο στάδιο της είσπραξής τους (ΑΚ 232/02-11-2015 Διοικητικό Πρωτοδικείο Αλεξανδρούπολης).

Επειδή, η ρύθμιση περί της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων με την ατομική τους περιουσία, απεριορίστως και εις ολόκληρον, για τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου έναντι των δανειστών της εταιρίας, είναι αναγκαστικού δικαίου διάταξη και συνεπώς ειδικότερη νομοθεσία που διέπει τη λειτουργία των προσωπικών εταιριών (ΑΠ522/2014).

Από τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτό ότι η αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου **στηρίζεται αυτοτελώς** στις οικείες διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρίας, **χωρίς να απαιτείται παραπομπή** στη γενικότερη διάταξη του άρθρου 50 ΚΦΔ, ενώ η διάταξη αυτή **μόνο επικουρικά** θα μπορούσε να εφαρμοστεί στις ομόρρυθμες εταιρίες ενόψει της ως άνω ειδικότερης νομοθεσίας που διέπει τη λειτουργία τους (ο.π. Κ.Καλλιντέρης 2018, σελ 171). Ειδικότερα, η αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου **εγείρεται εκ του νόμου**, ο οποίος δεν διακρίνει μεταξύ ομόρρυθμων εταίρων που ασκούν καθήκοντα διαχείρισης και απλών ομόρρυθμων

εταίρων, παρά θεμελιώνει την ευθύνη αυτή στην **ύπαρξη της συγκεκριμένη ιδιότητας**, δηλαδή της ιδιότητας του ομόρρυθμου μέλους (ο.π. Κ.Καλλιντέρης σελ 167, 171).

Αντίθετα, τα άρθρα 115 του ν 2238/1994 και 55 παρ β΄ ΚΦΠΑ συνέδεαν την αλληλέγγυα ευθύνη με τις περιοριστικά αναφερόμενες ιδιότητες των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες (αε, επε, ικε, και τα κατ'άρθρο 101 ν 2238/94 νομικά πρόσωπα), διαφοροποιώντας αυτήν ανάλογα με την φορολογική υποχρέωση (είδος φόρου), αλλά και το στάδιο που βρισκόταν η εταιρία (κατά τη λύση ή τη λειτουργία της). Στη συνέχεια το άρθρο 50 ΚΦΔ, το οποίο ήρθε για να αντικαταστήσει τα άρθρα αυτά, εισήγαγε ενιαία διάταξη για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες έχοντας ισχύ για φορολογικές οφειλές που γεννώνται από 1/1/2014 και εφεξής, ενώ με την τελευταία τροποποίησή του περιόρισε την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων στις ρητά κατανομαζόμενες σε αυτό περιπτώσεις. Ως φορολογική η διάταξη αυτή, στο βαθμό που είναι ενσωματωμένη στο νομοθέτημα του Κώδικα Φορολογικών διαδικασιών, ερμηνεύεται στενά και δεν παραπέμπει σε άλλα νομοθετήματα για την ερμηνεία της. Έτσι, στο άρθρο 50 ΚΦΔ, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης **στηρίζεται στην ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων που συνδέονται με τη διοίκηση του νομικού προσώπου** (όπως διαχειριστή, διευθύνοντος συμβούλου, εκκαθαριστή, εντεταλμένου στη διοίκηση), **έννοια στενότερη αυτής του ν 4072/2012**, 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 καθκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου.

Επειδή, περαιτέρω, μολονότι η αλληλέγγυα ευθύνη που ορίζεται στο άρθρο 50 ΚΦΔ μοιάζει με αυτήν των ομόρρυθμων εταίρων, παρά ταύτα χαρακτηρίζεται πρόσθετη και επικουρική και όχι ευθύνη πρωτοφειλέτη, διαφοροποιούμενη ταυτόχρονα από αυτήν, με αποτέλεσμα να ενεργοποιείται όχι κατά το στάδιο βεβαίωσης του φόρου αλλά κατά το στάδιο είσπραξης. Επίσης, η κατ'άρθρο 50 ΚΦΔ θεσπιζόμενη αλληλέγγυα ευθύνη δεν αφορά όλους τους οφειλόμενους εταιρικούς φόρους, παρά περιορίζεται στους οριζόμενους στο άρθρο 2 ΚΦΔ και στο παράρτημα αυτού αναφερόμενους, ερχομένη σε **πλήρη αντίθεση** με όσα ορίζονται στο ως άνω νομοθέτημα για την ομόρρυθμη εταιρία και τον τρόπο λειτουργίας που διέπει την εταιρία αυτή.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του

αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, η επίμαχη ατομική ειδοποίηση για καταβολή ληξιπροθέσμων χρεών της ως άνω εταιρίας, εστάλη στον προσφεύγοντα, όχι επειδή αυτός κρίθηκε υπεύθυνος για διαχειριστικές του ενέργειες κατά το χρόνο γένεσης των αντίστοιχων οφειλών, αλλά αποκλειστικά λόγω της ιδιότητας αυτού ως ομορρύθμου μέλους της εταιρίας «..... & ΣΙΑ ΟΕ», ήτοι προσώπου συνευθυνόμενου κατ'άρθρα 249 και 258 του Ν 4072/2012, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για τα χρέη της εταιρίας που γεννήθηκαν πριν την αποχώρησή του από αυτή, ανεξαρτήτως της τυχόν ανάμειξής του ή μη στη διαχείριση της εταιρίας. (ΑΚ/02-11-2015 Διοικητικό Πρωτοδικείο Αλεξανδρούπολης).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, αναφορικά με την ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, ομορρύθμων ή ετερορρύθμων εταιριών, έχουν εφαρμογή, ως ειδικότερες, οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενα του Ν 4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρίας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο, όπως ρητά και τεκμηριωμένα παρουσιάζεται και στην με αριθμό πρωτ...../09-04-2020 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσεύγοντα απορρίπτονται ως βάσιμοι

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /05-05-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.