



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/12/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 4531

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
- 2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.**
- 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**
- 4. Την από 13.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, κατοίκου Ζωγράφου Αττικής, οδός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ./8.6.2021 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**
- 5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. πρωτ./8.6.2021 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.**
- 6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.**

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 13.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. /8.6.2021 απάντησή της η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ. /3.3.2021 αίτηση του προσφεύγοντος, αποφαινόμενη ότι ο τελευταίος ως ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά το χρονικό διάστημα 13.01.1992 (ημερομηνία εισόδου στην εταιρεία) - 18.09.2001 (ημερομηνία λύσης της εταιρείας) ευθύνεται απεριορίστα και εις ολόκληρον για την καταβολή των ληξιπρόθεσμων οφειλών της από φόρο εισοδήματος οικονομικών ετών 1993-1999 και 2002 και από ΦΠΑ οικονομικών ετών 1992-1998 σύμφωνα με το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου, τώρα άρθρο 249 ν. 4072/2012.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. /8.6.2021 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Με τη θεμελίωση της κατά τα ανωτέρω προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης του στις διατάξεις του ν. 4072/2012 και του Εμπορικού Νόμου και όχι του ν. 4174/2013 παραβιάστηκαν οι αρχές του ελληνικού δικαίου περί επικράτησης του νεώτερου έναντι του παλαιότερου νόμου και του ειδικότερου έναντι του γενικότερου νόμου.

2.) Ουδέποτε υπήρξε διαχειριστής ή νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω εταιρείας. Η συμμετοχή του σ' αυτήν ήταν τυπική και υπαγορεύτηκε από την προσπάθεια αποφυγής της λύσης της λόγω σοβαρότατου προβλήματος της υγείας της μιας εκ των ομορρύθμων εταίρων της.

3.) Περιορισμένη η σημασία της υπαιτιότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου (ΕμπΝ, β.δ. 19.4/1.5.1835), όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τη διάταξη του άρθρου 294 παρ. 2 ν. 4072/2012: «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 249 ν. 4072/2012: «1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριορίστα 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 τις διατάξεις του άρθρου 258 ν. 4072/2012: «1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι τρίτων. 2. [...]. 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 τρίτων.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 271 παρ. 1 ν. 4072/2012: «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).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 294 παρ. 1 και 2 ν. 4072/2012: «1. Ο παρών νόμος εφαρμόζεται και στις εταιρείες, οι οποίες κατά την έναρξη της ισχύος του δεν τελούν σε εκκαθάριση ή σε πτώχευση. 2. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 18-28, 38, 39, 47-50 και 64 του Εμπορικού Νόμου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 254 ν. 4072/2012: «1. Δικαίωμα και υποχρέωση διαχείρισης έχουν όλοι οι εταίροι, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση. 2. Εφόσον η διαχείριση ασκείται από όλους ή από περισσότερους εταίρους και δεν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση, κάθε διαχειριστής εταίρος μπορεί να ενεργεί μόνος. Αν ένας από τους λοιπούς διαχειριστές εταίρους εναντιώνεται στην ενέργεια μιας πράξης πριν από την εκτέλεση της, ο διαχειριστής οφείλει να μην την τελέσει. 3. Η εξουσία διαχείρισης καταλαμβάνει όλες τις πράξεις συνήθους διοίκησης της εταιρείας. Για τη διενέργεια πράξεων που βρίσκονται εκτός της συνήθους διοίκησης απαιτείται η συναίνεση όλων των εταίρων. 4. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 257 ν. 4072/2012: «1. Κάθε εταίρος έχει εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση. 2. [...]. 3. Η εκπροσωπευτική εξουσία εκτείνεται σε όλες τις δικαστικές και εξώδικες πράξεις που εμπíπτουν στην επιδίωξη του σκοπού της εταιρείας. [...]. Περιορισμοί της εκπροσωπευτικής εξουσίας με την εταιρική σύμβαση ή με απόφαση των εταίρων δεν προβάλλονται στους τρίτους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 274 παρ. 1 ν. 4072/2012: «Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν συμμετέχει στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, ούτε στη λήψη των αποφάσεων, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 278 ν. 4072/2012: «1. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας. 2. Με την εταιρική σύμβαση μπορεί να ανατίθεται σε ετερόρρυθμο εταίρο η εκπροσώπηση της εταιρείας. Για κάθε πράξη εκπροσώπησης από μέρους ετερόρρυθμου εταίρου ευθύνεται ο ίδιος ως ομόρρυθμος, εκτός αν ο τρίτος που συναλλάχθηκε μαζί του γνώριζε ότι είναι ετερόρρυθμος εταίρος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019): «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 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. [...]. 4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019): «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 [...], της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 [...], της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 [...], 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 30 Ιουνίου 2021. 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, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 34 ν. 4646/2019: «Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις αποκαθίσταται μια **εύλογη ισορροπία** ανάμεσα στην ευθύνη του πρωτοφειλέτη νομικού προσώπου/νομικής οντότητας και στην αλληλέγγυα ευθύνη των ασκούντων πραγματική διοίκηση για την εξόφληση των υποχρεώσεων του πρώτου προς το Δημόσιο (ειδικότερα του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ). **Η μέχρι σήμερα** ισχύουσα ρύθμιση επιβάλλει ένα είδος αντικειμενικής ευθύνης που δεν αφορά μόνο τα πρόσωπα που άσκησαν πραγματική διοίκηση, κατά τη διάρκεια της οποίας δημιουργήθηκαν και έμειναν ανεξόφλητες οι παραπάνω υποχρεώσεις, αλλά **επεκτείνεται στα πρόσωπα που διαδέχθηκαν τους ανωτέρω** στη διοίκηση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Τα τελευταία, **ενώ δεν έχουν οποιαδήποτε συμμετοχή** στη δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης και στην μη εκπλήρωσή της, υπό το ισχύον σήμερα νομικό πλαίσιο, ευθύνονται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα που προκάλεσαν την οφειλή. Συνεπώς, **η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στα πρόσωπα που πράγματι άσκησαν διοίκηση** και ως εκ τούτου είχαν την δυνατότητα να ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του νομικού προσώπου/οντότητας, δηλαδή ήταν εξουσιοδοτημένα να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που βάραιναν το τελευταίο, συμπεριλαμβανομένης και της εξόφλησης του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ. Για τον λόγο αυτόν η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στους Εκτελεστικούς Προέδρους, Διευθυντές, Γενικούς Διευθυντές, Διαχειριστές, Διευθύνοντες Συμβούλους, Εντεταλμένους στη Διοίκηση και Εκκαθαριστές που εκτός της τυπικής ιδιότητάς τους συνέτρεχαν σωρευτικά οι ακόλουθες τρεις 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 ορισμένων ειδικότερων περιπτώσεων, που ορίζονται επίσης κατωτέρω, 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 παραπάνω πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. Αν οι οφειλές της περίπτωσης β´ διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α´ και γ´ κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. [...]. Επίσης, ρητά προβλέπεται ότι 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. Ο ανωτέρω περιορισμός της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και οντότητες αποτελεί **κανόνα**

στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και υπό μάλλον επεικέστερη εκδοχή. Περαιτέρω, αποφεύγονται ακραίες περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης προσώπων που είναι προδήλως αμέτοχα στην δημιουργία των φορολογικών υποχρεώσεων και στην μη εξόφλησή τους, όπως οι Εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων. Αυτό άλλωστε έχει κρίνει και το ΝΣΚ στην γνωμοδότηση 165/2007 της 24.4.2007 η οποία έγινε δεκτή από τον Αρ. Πρωτ. 2/33094/0025 της 14.6.2007. Για την ταυτότητα του λόγου, η αλληλέγγυα ευθύνη δεν πρέπει να καταλαμβάνει τους διοικούντες που διαδέχθηκαν εκείνους, οι οποίοι άφησαν ανεξόφλητες τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου. Είναι επίσης αξιοσημείωτο ότι η μέχρι σήμερα ισχύουσα δρακόντεια νομοθεσία, έχει ως συνέπεια την άρνηση ανάληψης καθηκόντων εκκαθαριστή, με αποτέλεσμα να βρίσκονται επί σειρά ετών σε κατάσταση τέλματος, νομικά πρόσωπα που τελούν υπό εκκαθάριση. Συναφώς επισημαίνεται, ότι εταιρείες του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα με ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο πολύ συχνά δεν μπορούν να απευθυνθούν σε έμπειρα στελέχη για την ανάληψη διαχειριστικών καθηκόντων, διότι η αλληλέγγυα ευθύνη είναι απολύτως αποτρεπτική προς τούτο. Επομένως, η προτεινόμενη ρύθμιση συμβάλλει στην εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και στην αποκατάσταση κλίματος ασφάλειας των συναλλαγών.»

Επειδή, η σχέση μεταξύ αφενός της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 249 παρ. 1 ν. 4072/2012 (όπως και εκείνης του άρθρου 271 παρ. 1 ν. 4072/2012 για τις ετερόρρυθμες εταιρείες) και της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ΕμπΝ (εφαρμοστέας στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 294 παρ. 1 ν. 4072/2012, δεδομένου ότι η ως άνω εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, έχει λυθεί, ως εκ τούτου τουλάχιστον τελεί υπό σε εκκαθάριση, ήδη από το 2001) και αφετέρου των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 50 ν. 4174/2013 δεν είναι σχέση ειδικού (άρθρο 50 ν. 4174/2013) προς γενικό (άρθρα 249 παρ. 1 και 271 παρ. 1 ν. 4072/2012 / άρθρο 22 ΕμπΝ), όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων σύμφωνα με όσα προβάλλει με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, αλλά σχέση ευρύτερου (άρθρο 249 παρ. 1 και 271 παρ. 1 ν. 4072/2012 / άρθρο 22 ΕμπΝ) προς στενότερο/περιορισμένο (άρθρο 50 ν. 4174/2013) -σ' ό,τι αφορά στα καταλαμβανόμενα/ρυθμιζόμενα από τις διατάξεις αυτές αντικείμενα («αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής»)-, με την έννοια ότι, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013 προβλέπουν τα περί προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης προσώπων που έχουν αναμειχθεί στη διοίκηση οποιασδήποτε μορφής νομικού προσώπου/νομικής οντότητας για τη μη καταβολή/απόδοση συγκεκριμένων φορολογικής φύσης οφειλών από υπαιτιότητα των προσώπων αυτών, οι ως άνω διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας προβλέπουν τα περί προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης ειδικά στην περίπτωση των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών για τη μη καταβολή/απόδοση κάθε είδους οφειλών, είτε έναντι ιδιωτών είτε έναντι του Δημοσίου -άρα και των φορολογικής φύσης οφειλών και μάλιστα όχι μόνο των αναφερόμενων στο (καταλαμβανόμενων από το) άρθρο 50 ν. 4174/2013, αλλά όλων, ήτοι των κάθε είδους, φορολογικών οφειλών-, ανεξαρτήτως του αν η μη καταβολή/απόδοσή τους οφείλεται σε υπαιτιότητα των ομορρύθμων εταίρων («αντικειμενική ευθύνη»).

Επειδή, υπό αυτό το πρίσμα, ειδικές είναι οι ως άνω διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας έναντι εκείνων του άρθρου 50 ν. 4174/2013, που είναι γενικές -σ' ό,τι αφορά στα καταλαμβανόμενα/ρυθμιζόμενα από τις διατάξεις αυτές υποκείμενα («υποκειμενικό πεδίο

εφαρμογής»)-, με την έννοια ότι αναφορικά με την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη επί φορολογικών οφειλών οι μεν τελευταίες καταλαμβάνουν πρόσωπα που έχουν αναμειχθεί στη διοίκηση (ασκούν ή/και έχουν ασκήσει πράγματι τη διοίκηση) **οποιασδήποτε μορφής νομικού προσώπου/νομικής οντότητας**, ενώ οι πρώτες θεσπίζουν ρύθμιση αποκλίνουσα -κατά περιεχόμενο- (και, συγκεκριμένα, ευρύτερη, κατά τα προεκτεθέντα) από τη γενική ρύθμιση του άρθρου 50 ν. 4174/2013 **ειδικά για την περίπτωση των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών** («ειδική»). Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει σαφώς από το γράμμα-διατύπωση («γραμματική ερμηνεία»), αλλά και από το σκοπό («τελολογική ερμηνεία»), των διατάξεων του άρθρου 50 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12.12.2019)), η θεσπιζόμενη με τις διατάξεις αυτές προσωπική («απεριόριστη») και αλληλέγγυα («εις ολόκληρον») ευθύνη των προσδιοριζόμενων με αυτές προσώπων για τις εκεί αναφερόμενες φορολογικής φύσης οφειλές των νομικών προσώπων/οντοτήτων αφορά στα πρόσωπα που **αναμείχθηκαν στη διοίκηση των τελευταίων -και μάλιστα πραγματικά και όχι απλώς τυπικά-, με άλλα λόγια αφορά στους διοικούντες ή/και διοικήσαντες τα νομικά πρόσωπα / τις νομικές οντότητες**, σε αντίθεση με τη θεσπιζόμενη με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας (κυρίως εκείνες των άρθρων 249 παρ. 1 και 271 παρ. 1 ν. 4072/2012, αλλά και εκείνη του άρθρου 22 ΕμπΝ) προσωπική («απεριόριστη») και αλληλέγγυα («εις ολόκληρον») ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων που αφορά στα πρόσωπα που **είχαν την ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου**, συναρτώνται δηλαδή στενά με την **ιδιαιτέρη σχέση** των προσώπων αυτών με την ομόρρυθμη και την ετερόρρυθμη εταιρεία -και την ιδιαιτέρη φύση των εταιρικών αυτών μορφών-, όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας, ως εκ τούτου οι μεν διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 ν. 4174/2013 θέτουν ως **κριτήριο** της εφαρμογής τους την **ανάμειξη στη διοίκηση** των νομικών προσώπων/οντοτήτων, ενώ οι διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας θέτουν ως **κριτήριο** της εφαρμογής τους την **εταιρική σχέση**.

Επειδή, στο πλαίσιο άλλωστε αυτό η αναφορά της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή κάθε άλλης διάταξης (πέραν εκείνων του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, του άρθρου 115 ν. 2238/1994, του άρθρου 22 παρ. 7 ν. 2648/1998 και του άρθρου 55 περ. β΄ ν. 2859/2000), με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές, για τις οποίες εφαρμόζεται ο ν. 4174/2013, αφορά προφανώς, και κατ' ορθή ερμηνεία της διάταξης, **αποκλειστικά και μόνο** σε διατάξεις (πέραν βεβαίως εκείνων του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, του άρθρου 115 ν. 2238/1994, του άρθρου 22 παρ. 7 ν. 2648/1998 και του άρθρου 55 περ. β΄ ν. 2859/2000) που θεσπίζουν προσωπική και αλληλέγγυα των **διοικούντων ή/και διοικησάντων** νομικά πρόσωπα / νομικές οντότητες για φορολογικές οφειλές των τελευταίων και όχι π.χ. και σε τυχόν διατάξεις που θεσπίζουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη προσώπων που **(συμ)μετέχουν** σε αυτά / αυτές (π.χ. εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.).

Επειδή, δεδομένου ότι η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για τις υπό κρίση φορολογικές οφειλές της ως άνω εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, δε θεμελιώνεται στις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, αλλά στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ΕμπΝ, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, όπως

άλλωστε και η υπ' αριθμ. πρωτ./3.3.2021 αίτηση του προσφεύγοντος, είναι άνευ αντικειμένου. Ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των δεύτερου και τρίτου λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 13.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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