



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-10-2022

Αριθμ. Αποφ.: 1997

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

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03-12-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού ,Τ.Κ.,

κατά: **α)**της με α/α **.../15-06-2015** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 και **β)**της με α/α **..../15-06-2015** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ. **..../12-10-2021** απόφαση του Β' Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής, με την οποία ακυρώθηκε η υπ'αριθμ.771/01-04-2019 απόφαση της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης επί της υπ' αριθμ. **..../03-12-2018** ενδικοφανούς προσφυγής και η υπόθεση αναπέμφθηκε προς περαιτέρω εξέταση .

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03-12-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της **του** η οποία, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **.../2021** απόφαση του Β' Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής, κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **..../15-06-2015** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.:....., πρόστιμο ποσού **57.117,20€**, λόγω λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 28.558,60€, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΑΒΕΕ» με Α.Φ.Μ:, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 3, 11, 12, 14 και 16 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 του Ν.2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.10 περ.β' του ν. 2523/1997.
- Με την με αριθμό **..../15-06-2015** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.:....., πρόστιμο ποσού **57.117,20€**, λόγω έκδοσης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 28.558,60€, προς την επιχείρηση «..... ΑΒΕΕ» με Α.Φ.Μ:, κατά παράβαση των διατάξεων των

άρθρων 2 παρ.1, 3, 11, 12, 14 και 16 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 του Ν.2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.10 περ.β' εδάφ.1 του ν. 2523/1997.

Η προσφεύγουσα συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος και διαχειρίστρια στην εταιρεία «. Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.: ... και κατόπιν «. Ο.Ε.», από την ημερομηνία έναρξης στις 7/8/2007 έως τις 17/05/2010.

Ύστερα από την με αριθμ. .../.../13-05-2013 εισαγγελική παραγγελία της Εισαγγελέως Ξάνθης, προκειμένου να διερευνηθεί η εικονικότητα των συναλλαγών πώλησης τεσσάρων ψυγείων από την εταιρεία «..... ΑΒΕΕ – ΑΦΜ:» στην εταιρεία «..... Ο.Ε.», διεξήχθη έρευνα από το Σ.Δ.Ο.Ε. Δ/σης Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης. Στη συνέχεια, η υπόθεση διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ξάνθης με αριθμό υπόθεσης .../08-04-2014, η οποία δυνάμει της .../17-07-2014 εντολής ελέγχου διενήργησε έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στην ανωτέρω εταιρεία. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε στη χρήση 2009 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για εικονική συναλλαγή καθαρής αξίας 28.558,60€, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΑΒΕΕ – ΑΦΜ:.....» και εξέδωσε στη χρήση 2010 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για εικονική συναλλαγή καθαρής αξίας 28.558,60€, προς την ανωτέρω εταιρεία, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρ. 11,12,14,16,3 & 2 παρ.1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 19 του ν.2523/1997. Επιπλέον η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διαφύλαξε τα φορολογικά της βιβλία και στοιχεία για τις χρήσεις 2009 & 2010. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ξάνθης συνέταξε και το υπ' αριθμ. .../11-03-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο επέδωσε στην ελεγχόμενη επιχείρηση, με την υπ' αριθμ. .../17-04-2015 συστημένη επιστολή. Επί του ως άνω σημειώματος η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε υπόμνημα και μετά την παρέλευση των είκοσι ημερών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, οι οποίες αφορούν την «..... Ο.Ε.» και έχουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα τους του ... με ΑΦΜ:, του ... με ΑΦΜ: και την προσφεύγουσα του ... με ΑΦΜ: (μέχρι 17-05-2010).

Κατά των ανωτέρω πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθμ. .../03-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία με την υπ'αριθμ. .../01-04-2019 απόφαση της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης απορρίφθηκε ως εκπρόθεσμη. Κατόπιν άσκησης δικαστικής προσφυγής κατά της ανωτέρω απόφασης της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .../2021 απόφαση του Β' Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής (μεταβατική έδρα Ξάνθης), με την οποία γίνεται δεκτή η προσφυγή της προσφεύγουσας ως εμπρόθεσμη και το δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξετασθεί η προσφυγή στην ουσία της.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../03-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ως πρώην ομόρρυθμο μέλος και διαχειρίστρια της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.:, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη:

1. Η ίδια συμμετείχε τυπικά και ως παρένθετο πρόσωπο στην εταιρεία «..... Ο.Ε.». Ουδέποτε εργάστηκε στην εταιρεία. Δεν είχε εξουσίες διαχείρισης και εκπροσώπησης στην ως άνω εταιρεία. Δεν συνεισέφερε, ούτε πήρε τίποτα πίσω από οικονομικής άποψης. Ουδέποτε ενεπλάκη με τα οικονομικά της επιχείρησης, ούτε υπέγραψε ποτέ κάποιο τιμολόγιο. Στο ποινικό δικαστήριο αθωώθηκε. Λόγω της συμμετοχής της ως παρένθετο πρόσωπο στην ομόρρυθμη εταιρεία και στην εταιρική σύμβαση στην οποία εφαρμόζονται συμπληρωματικά οι κανόνες του Αστικού Δικαίου, υπήρχε εικονικότητα προς το πρόσωπό της με συνέπεια την ακυρότητα της δήλωσης βούλησής της, πράγμα που σημαίνει ότι η εταιρική σύμβαση της ομόρρυθμης εταιρείας δεν γέννησε για την προσφεύγουσα εξ' αρχής δικαιώματα και υποχρεώσεις.
2. Κατά την έκδοση και επίδοση των πράξεων στην έδρα της εταιρείας στις 10-07-2015, η ίδια είχε αποχωρήσει από την εταιρεία στις 17-05-2010 και δεν είχε λάβει γνώση για το περιεχόμενο των πράξεων αυτών. Σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν.4174/2013, η ίδια δικαιούται να προσβάλλει τις ανωτέρω πράξεις.
3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 269 του ν.4072/2012, σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι αξιώσεις κατά των εταίρων για εταιρικά χρέη παραγράφονται μετά από πέντε έτη από την καταχώρηση της λύσης της εταιρείας στο ΓΕΜΗ. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου από την εταιρεία. Την ημέρα της επίδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (10-07-2015) είχαν ήδη παρέλθει πέντε χρόνια από την αποχώρησή της από την εταιρεία (17-05-2010) και επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 269 παρ.1 του ν.4072/2012, η απεριόριστη ευθύνη που είχε ως ομόρρυθμος εταίρος είχε παύσει. Ακόμα και αν η Διοίκηση επικαλεστεί ότι οι αξιώσεις της κατέστησαν ληξιπρόθεσμες με την επίδοση των πράξεων στις 10-07-2015 και από την ημερομηνία αυτή ξεκινά η παραγραφή, αυτό δεν ισχύει, καθώς οι αξιώσεις που προκύπτουν από επιβολή προστίμων γεννήθηκαν το πρώτον στις 10-07-2015, πέντε χρόνια μετά την αποχώρησή της από την εταιρεία.

Επί των ως άνω ισχυρισμών

Επειδή, στο άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου (Β.Δ.19.4/1.5.1835, όπως επαναδημοσιεύτηκε μετά τις τροποποιήσεις του στο ΦΕΚ 206/17.6.1910), 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 υπογεγραμμένες παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν».

Επειδή, ειδικότερα, η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων είναι: α) απεριορίστη, που σημαίνει ότι η ευθύνη τους εξικνείται σε ολόκληρη την ατομική περιουσία τους. Δηλαδή αυτοί δεν ευθύνονται μέχρι ορισμένου ποσού, κατά τρόπο, ώστε να απαλλάσσονται από κάθε ευθύνη μετά την εξάντληση του ποσού αυτού. (βλ. Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρείες», 2η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Θεσσαλονίκη 2016, σελ.116), συνεπώς οι εταιρικοί δανειστές μπορούν να στραφούν κατά του ομόρρυθμου εταίρου και να αναζητήσουν από την ατομική του περιουσία τις οφειλές της εταιρείας προς αυτούς, ενώ εταιρικός δανειστής μπορεί να είναι και το Δημόσιο, όταν η προσωπική εταιρεία οφείλει φόρους. (βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ.169), 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 και 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, ανεξάρτητα από το στάδιο (λύση ή λειτουργία) που βρίσκεται η εταιρία.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, για τις υποχρεώσεις της ομόρρυθμης εταιρίας προς τρίτους ευθύνονται έναντι των δανειστών της εταιρίας όλοι οι εταίροι με την ατομική τους περιουσία απεριορίστως και εις ολόκληρον. Καθένας από τους δανειστές έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την παροχή από οποιονδήποτε εκ των εταίρων. Η ως άνω δε ρύθμιση αποτελεί αναγκαστικό δίκαιο (ΣΤΕ 1169/2018, ΑΠ 522/2014) και επομένως με το καταστατικό δεν μπορεί να αποκλειστεί ή να περιοριστεί η ευθύνη των εταίρων, μεταξύ των οποίων υπάρχει γνήσια παθητική ενοχή εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις της εταιρίας προς τρίτους.

Επειδή, 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 22 Εμπορικού Νόμου για ομόρρυθμες) και αφετέρου σε νομικά πρόσωπα που προέχει το κεφαλαιουχικό στοιχείο έναντι της προσωπικής συμβολής στην επιχειρηματική δράση, όπως οι κεφαλαιουχικές εταιρίες πχ Α.Ε., Ε.Π.Ε. 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 Ν.Π. για φορολογικές παραβάσεις και χρέη στο Δημόσιο, Κ. Καλλιντέρης 2018, σελ. 162).

Επειδή, ο εταιρικός τύπος της ομορρύθμου εταιρείας ρυθμίζεται πλέον από τα άρθρα 249 έως 269 του ν.4072/2012, τα οποία αντικατέστησαν τα άρθρα 19 – 64 του Εμπορικού Νόμου, και από τα άρθρα 741 – 784 του Αστικού Κώδικα, τα οποία εφαρμόζονται επικουρικά στις προσωπικές εταιρείες, με εξαίρεση τα άρθρα 758 και 761 του Αστικού Κώδικα, ως εξής:

«Άρθρο 249 – Έννοια – εφαρμοζόμενες διατάξεις: 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.

Άρθρο 258 - Ευθύνη εταίρων

1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων.

2. Ο εταίρος που ενάγεται για εκπλήρωση εταιρικής υποχρέωσης, μπορεί να προβάλλει ενστάσεις που δεν θεμελιώνονται στο πρόσωπο του, μόνον εφόσον θα μπορούσαν να προβληθούν από την εταιρεία.

3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδο του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων.

Άρθρο 261- Εκούσια έξοδος εταίρου

1.Ο εταίρος μπορεί με δήλωση του προς την εταιρεία και τους λοιπούς εταίρους να εξέλθει από την εταιρεία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.

[...]

Άρθρο 269 - Παραγραφή

1. Σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι αξιώσεις κατά των εταίρων για εταιρικά χρέη παραγράφονται μετά πέντε έτη από την καταχώριση της λύσης της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ., εκτός αν η αξίωση κατά της εταιρείας υπόκειται σε βραχύτερη παραγραφή.
2. Αν η αξίωση του δανειστή κατά της εταιρείας καταστεί ληξιπρόθεσμη μετά την καταχώριση της λύσης της στο Γ.Ε.ΜΗ., η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο η απαίτηση καθίσταται ληξιπρόθεσμη.
3. Οι δυο προηγούμενες διατάξεις εφαρμόζονται αναλόγως και σε περίπτωση εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου από την εταιρεία»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2173/2020 της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες για την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και διευκρινίστηκε ότι: «ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων. 28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιριών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο...».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, αναφορικά με την ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιριών, έχουν εφαρμογή, ως ειδικότερες, οι διατάξεις του Εμπορικού Νόμου ως ίσχυσαν μέχρι την κατάργησή του, αλλά και 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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση;

- Η προσφεύγουσα συμμετείχε στην ομόρρυθμη εταιρεία, «.. – Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.: και κατόπιν «..... Ο.Ε.», από την ημερομηνία έναρξης στις 7/8/2007 έως τις 17/05/2010.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εις βάρος της ομόρρυθμης εταιρείας «..... Ο.Ε» στις 15-06-2015 με αλληλεγγύως υπόχρεα πρόσωπα τους ... με ΑΦΜ: ..., τον ... με ΑΦΜ: και την προσφεύγουσα.
- Με την υπ'αριθμ. .../2021 απόφαση του Β' τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε λάβει πλήρη γνώση του περιεχομένου των προσβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεων πριν από τα μέσα του Νοεμβρίου του 2018 και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή που νομίμως ασκήθηκε από την προσφεύγουσα, είναι εμπρόθεσμη.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι αξιώσεις κατά των εταιρικών χρεών έχουν παραγραφεί, καθώς παρήλθε πενταετία από την ημερομηνία αποχώρησης της προσφεύγουσας από την ομόρρυθμη εταιρεία στις 17-05-2010, ως την ημερομηνία κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων στην εταιρεία στις 10-07-2015, κατ' εφαρμογή της παρ.1 του άρθ.269 του ν.4072/2012. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι δεν ισχύει η ενδεχόμενη επίκληση εκ μέρους του Δημοσίου της παρ. 2 του άρθ.269 του ν.4072/2012, ότι οι συγκεκριμένες πράξεις κατέστησαν ληξιπρόθεσμες με την επίδοσή τους στις 10-07-2015 στην εταιρεία και άρα από εκεί και πέρα ξεκινά η παραγραφή, καθώς οι αξιώσεις της Διοίκησης γεννήθηκαν τον πρώτον στις 10-07-2015, οπότε είχαν ήδη παραγραφεί κατά την παρ.1 του άρθρου 269 του ν.4072/2012.

Επειδή, η φορολογική ενοχή/υποχρέωση γεννάται με τη συνδρομή των οριζόμενων στο νόμο προϋποθέσεων και διαπιστώνεται με την αντίστοιχη καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής (βλ. ΣτΕ 951/2018 επταμ., ΣτΕ 2021/2010). Η ατομική διοικητική πράξη επιβολής φόρου συνιστά, λοιπόν, πράξη διαπιστωτικού (και όχι διαπλαστικού) χαρακτήρα, δεν δημιουργεί το πρώτον την έννομη σχέση της φορολογικής υποχρέωσης, αλλά διαπιστώνει την ύπαρξη της. Συνεπώς, η βεβαίωση του φόρου/προστίμου δε συνιστά ενοχική αξίωση στηριζόμενη σε δικαίωμα του Δημοσίου, αλλά αντίθετα, συνιστά το αποτέλεσμα άσκησης της κυριαρχικής εξουσίας, η οποία διέπεται από τον χρονικό περιορισμό του δικαιώματος του δημοσίου να διαπιστώσει και να επιβάλλει φόρο.

Ως εκ τούτου, η γέννηση της φορολογικής υποχρέωσης ανάγεται στα έτη που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ενώ η διαπίστωσή τους ανάγεται σε μεταγενέστερο χρόνο.

Επειδή περαιτέρω, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ορίζεται από τις ειδικές διατάξεις του φορολογικού δικαίου (αρ. 84 παρ.1 του ν.2238/94 & αρ. 5 του ν. 2523/97) και όχι από τις διατάξεις του ν. 4072/2012.

Επειδή, ο εταίρος, ο οποίος αποχωρεί από την εταιρία, εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί μέχρι τη δημοσίευση της αποχώρησής του, καθώς και γι' αυτές που ανάγονται σε προγενέστερο της εισόδου του στην εταιρία χρόνο.

Επειδή περαιτέρω, η αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας στα χρέη της ομόρρυθμης εταιρείας στην οποία υπήρξε μέλος κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 58/2022 απόφαση της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης με την οποία η προσφεύγουσα, ζήτησε την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και την

αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./28.06.2021 αίτησής της, για την απαλλαγή της από την αλληλέγγυα ευθύνη και άρση των σε βάρος της ληφθέντων μέτρων, για οφειλές της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.... Ο.Ε.» – ΑΦΜ, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **03-12-2018** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ./15-06-2015 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	57.117,20 €	57.117,20 €

2) Επί της υπ' αρ. .../15-06-2015 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010

Πρόστιμο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	57.117,20 €	57.117,20 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

