



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/10/2023

Αριθμ. Αποφ.: 873

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-a 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 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 Α.Α.Δ.Ε. (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-05-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατά:

α)της με αριθ. πρωτ.απάντησης της Δ.Ο.Υ.επί αιτήματος περί απαλλαγής από προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για οφειλές της εταιρείας «.....» (ΑΦΜ:) και β)της υπ'αρ.πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου, οικονομικού έτους 2000, καθώς επίσης και της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 15.07.1998-31.12.1999, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, που εκδόθηκαν αμφότερες σε βάρος της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.

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

Επί της από **19-05-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **με Α.Φ.Μ.** 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:

Ο Προσφεύγων υπήρξε στο παρελθόν ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας «.....». Ειδικότερα με το από 14-02-2001 συμφωνητικό τροποποίησης ιδιωτικού συμφωνητικού ομορρύθμου εταιρείας, μεταβιβάσθηκε η εταιρική μερίδα του ομόρρυθμου μέλους της ως άνω εταιρείας,, στον προσφεύγοντα, ο οποίος με ποσοστό 10%, συνέχισε από κοινού ως ομόρρυθμο μέλος με τον, την δραστηριότητα της εταιρείας, έως την λύση αυτής την 14-09-2007.

Με την με αριθ. πρωτοκόλλου αίτηση προς την Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων ζητούσε την πλήρη παύση οποιασδήποτε προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης του, ως ομόρρυθμο μέλος, για τις οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Με την με αριθμό πρωτ.απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε η ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντος, με το αιτιολογικό ότι η ευθύνη του για τις εταιρικές υποχρεώσεις της εταιρείας του ως ομόρρυθμο μέλος έναντι τρίτων και έναντι του Δημοσίου υπάρχει και διέπεται αποκλειστικά από τις ειδικότερες διατάξεις των άρθρων 249επ. Ν. 4072/2012 και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά να αναγνωριστεί ότι δεν υπέχει προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές της ληθείσας εταιρείας «.....», επικαλούμενος :

-Πλάνη περί τα πράγματα-Παράβαση του άρθρου 50 του ΚΦΔ.

-Παράβαση της αρχής «ne bis in idem» του άρθρου 4 του 7ου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου ΕΣΔΑ, και του τεκμηρίου αθωότητας του άρθρου 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του Ν 4646/2019 , όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 34 του Ν.5036/2023 (ΦΕΚ Α΄77/28-03-2023):“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.”

Επειδή, στο άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου (β.δ/μα του 19.4/1.5.1835) ορίζεται ότι «οι ομόρρυθμοι συνέταιροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρίας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένας παρ’ ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν».

Επειδή, ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας όλοι οι εταίροι ευθύνονται παράλληλα και απεριόριστα (με ολόκληρη την περιουσία τους) και εις ολόκληρον (για ολόκληρο το ποσό της εταιρικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου της Ο.Ε.) (άρθρο 249 παρ. 1 του ν. 4072/2012). Ο εταιρικός αυτός τύπος ρυθμίζεται 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. Από την καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ. η ομόρρυθμη εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα (άρθρο 251 παρ. 2 του ν. 4072/2012).

Επειδή, ειδικότερα, όσον αφορά τα στοιχεία της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων, η ευθύνη των εταίρων είναι: α)απεριόριστη, που σημαίνει ότι η ευθύνη τους εξικνείται σε ολόκληρη την ατομική περιουσία τους. Δηλαδή αυτοί δεν ευθύνονται μέχρις 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 (αρ 258 παρ 3 ν. 4072/2012), ανεξάρτητα από το στάδιο (λύση ή λειτουργία) που βρίσκεται η εταιρία.

Επειδή, επιπροσθέτως, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 258 του Ν. 4072/2012 (ΦΕΚ 86/11-4-2012), ορίζεται, ότι «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 τα προαναφερθέντα, για τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου της ομόρρυθμης εταιρίας προς τρίτους ευθύνονται έναντι των δανειστών της εταιρίας όλοι οι εταίροι με την ατομική τους περιουσία απεριόριστως 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 του νομικού προσώπου της εταιρίας προς τρίτους

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.*”

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 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 π.χ. α.ε., ε.π.ε. κ.τ.λ., 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, 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).

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 καθηκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου.

Επειδή, 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, ερχόμενη σε **πλήρη αντίθεση** με όσα ορίζονται στο ως άνω νομοθέτημα για την ομόρρυθμη εταιρία και τον τρόπο λειτουργίας που διέπει την εταιρία αυτή.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, κατά την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, ακολουθείται η στενή ερμηνεία υπό την έννοια ότι αποβλέπουμε προεχόντως στο γράμμα του νόμου. Η γραμματική ερμηνεία επιβάλλεται κυρίως προκειμένου περί διατάξεων, οι οποίες θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, καθόσον πρόκειται περί εξαιρετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, που επιτάσσεται να ερμηνεύονται στενά (ΝΣΚ 116/2019).

Επειδή, με την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2173/2020 ορίζεται:

«ΣΤ.Ισχύς λοιπών διατάξεων

28.Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών 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 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.

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

Επειδή, οι οφειλές της νομικής οντότητας των οποίων ο προσφεύγων αιτείται την απαλλαγή του, ανάγονται σε προγενέστερο της εισόδου του στην εταιρία χρόνο, ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

Επειδή, κατά της υπ' αριθμ.πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου, οικονομικού έτους 2000, καθώς επίσης και κατά της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 15.07.1998-31.12.1999, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, που εκδόθηκαν αμφότερες σε βάρος της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» έχουν κατατεθεί την 27.02.2006 προσφυγές, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Επί αυτών των προσφυγών, εξεδόθησαν προδικαστικές αποφάσεις, που παρέπεμπαν στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης λόγω αρμοδιότητας (υπ' αριθμ. αποφάσεις αντίστοιχα). Κατά των απορριπτικών αποφάσεων που εκδόθηκαν από το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (υπ' αριθμ. αντίστοιχα), η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» άσκησε αιτήσεις αναίρεσης (στις 02.01.2015 και 25.09.2014 αντίστοιχα) ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι οποίες απορρίφθηκαν αμφότερες με τις υπ' αριθμ. αποφάσεις αντίστοιχα, του ιδίου Δικαστηρίου. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν αποτελέσει ήδη αντικείμενο τόσο δικαστικών προσφυγών, όσο και αιτήσεων αναίρεσεων και επ' αυτών έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. **19-05-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **με Α.Φ.Μ.**

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.