



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 01/02/2024

Αριθμός απόφασης: 222

**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

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 από **05/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της με αριθ.πρωτ.απάντησης της Δ.Ο.Υ., στην από 20-06-2023 ταυτάριθμη αίτηση της προσφεύγουσας να απαλλαγεί της ευθύνης καταβολής οφειλών της ετερόρρυθμης

εταιρίας με την επωνυμία «.....με **A.Φ.Μ.**», λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων που θέτει το άρθρο 50ΚΦΔ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας 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 **05/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ** η οποία είναι εμπρόθεσμη 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 το από 07-07-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης καταστατικού και μετατροπής ομόρρυθμης εταιρίας σε ετερόρρυθμη με συνακόλουθη κωδικοποίηση του καταστατικού, δυνάμει του οποίου η ήδη υφιστάμενη Εταιρία με την επωνυμία «.....», λόγω αποχώρησης του εκ των βασικών εταίρων της, μετετράπη σε ετερόρρυθμη εταιρία με την ονομασία «.....». Ποσοστό 1% του μεριδίου του αποχωρήσαντος εταίρου, απέκτησε η προσφεύγουσα, καταβάλλοντος 146,73 €, διατηρώντας την ιδιότητα του ετερόρρυθμου εταίρου, με ομόρρυθμο εταίρο και διαχειριστή τον άλλο εταίρο Στις 11-01-2016 η εταιρία λύθηκε, διακόπτοντας την επαγγελματική της δραστηριότητα και εισήλθε υποχρεωτικά στο στάδιο της εκκαθάρισης. Η προσφεύγουσα ορίστηκε εκκαθαρίστρια της εν λόγω εταιρείας, μαζί με τον άλλο εταίρο, για το χρονικό διάστημα από 11-01-2016 μέχρι τις 26-01-2016,. Στις 26-01-2016 η εταιρία προέβη σε φορολογική διαγραφή της από τα μητρώα φορολογουμένων της ΔΟΥ, με δήλωση διακοπής της επιχείρησης, διότι ολοκληρώθηκε η διαδικασία της εκκαθάρισης.

Στις 15-03-2023, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η αριθμ..... έκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης ακίνητης περιουσίας του Δικαστικού Επιμελητή, με επίσπευση της ΔΟΥ, δυνάμει της οποίας κατασχέθηκαν δύο διαμερίσματα της πλήρους ιδιοκτησίας της, για ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών της. Η κατάσχεση στην ακίνητη περιουσία της επεβλήθη και για οφειλές της, με την ιδιότητά της εκκαθαρίστριας της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....».

Η προσφεύγουσα κατέθεσε την από 20/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου αίτηση προς την Δ.Ο.Υ., με την οποία αιτήθηκε να απαλλαχθεί από την αλληλέγγυα ευθύνη της για τις βεβαιωμένες οφειλές της λυθείσας ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....με **A.Φ.Μ.**». Η Δ.Ο.Υ. με την με αρ. πρωτ. Πράξη (άρθρο 66§29 Ν. 4646/2019 – εγκύκλιος ΑΑΔΕ) έκανε εν μέρει δεκτή την ως άνω αίτηση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή σε όλο η αίτησή της και να απαλλαγεί ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο, σύμφωνα με το άρθρο 50 Ν. 4174/2013, από την βεβαίωση και από την υποχρέωση καταβολής και απόδοσης των παρακάτω τεσσάρων (4) βεβαιωμένων οφειλών-φόρων, της εταιρίας με την επωνυμία «.....» ήτοι:

ΑΤΒ με ημερομηνία 28-1-2016, είδος χρέους προσωρ. ΦΜΥ, ποσού 2,49 Ευρώ.

ΑΤΒ με ημερομηνία 10-2-2016, είδος χρέους Χρ.Δηλ. ΦΠΑ ,ποσού 3212,23 Ευρώ.

ΑΤΒ με ημερομηνία 23-2-2016, είδος χρέους προσωρ. ΦΜΥ, ποσού 11,25 Ευρώ.

ΑΤΒ με ημερομηνία 18-6-2016, είδος χρέους Δηλ. Φορ. Εισοδ., ποσού 6.605,27 Ευρώ.

Επικαλούμενη ότι, δεν είχε καμία συμμετοχή και καμία υπαιτιότητα στην δημιουργία τους. Η συμμετοχή της στην εταιρία ήταν συμβολική και όχι ουσιαστική, έλαβε χώρα δε για καθαρά τυπικούς λόγους. Διατηρώντας συναισθηματική προσωπική σχέση με τον βασικό εταίρο και διαχειριστή κ., εισήλθε στην εταιρία μόνο και μόνο για να μην διαλυθεί τοιαύτη μετά την αποχώρηση του κ. Στις 11-01-2016 που η εταιρία λύθηκε, χωρίς καμία δική της συμμετοχή, υπογραφή και σύμπραξη ορίσθηκε εκκαθαρίστρια της εταιρίας με ηλεκτρονική υποβολή και καταχώρηση της τοιαύτης ιδιότητας (εκκαθαρίστριας). Οι φορολογικές οφειλές της ανωτέρω αναφερόμενης εταιρίας που φέρονται να βεβαιώθηκαν αντιστοίχως στις 28-1-2016, στις 10-2-2016, στις 23-2-2016 και στις 18-6-2016 αφορούν λόγους που δημιουργήθηκαν κατά τον χρόνο της παραγωγικής δραστηριότητας της εταιρίας, κατά τον οποίο δεν είχε την ιδιότητα της διαχειρίστριας ή της ομορρύθμου εταίρου, απλώς βεβαιώθηκαν μετά την πάροδο τετραμήνου από την γέννηση τους (όπως ορίζει το οικείο νομοθετικό καθεστώς), που συνέπεσε με την περίοδο που φέρεται να είχε αναλάβει τα καθήκοντα της εκκαθαρίστριας.

Επειδή, σύμφωνα με τις **παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ.** «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 ... 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την ιδιότητά της ως εκκαθαρίστρια της ως άνω εταιρίας κατέστη συνυπεύθυνη από την φορολογική αρχή ως προς τα επίδικα χρέη, έχει δε προς τούτο έννομο συμφέρον για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επομένως αυτή ασκείται παραδεκτά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και πρέπει να εξεταστεί στην ουσία της.

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.4646/2019 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, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ.(ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 50.Αλληλέγγυα ευθύνη

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.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.29 άρθρου 66 του αυτού νόμου, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με ισχύ αναδρομικά από την έναρξη ισχύος του με το άρθρο 31 παρ.2 Ν.4701/2020, ΦΕΚ Α 128 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 39 Ν.4797/2021,ΦΕΚ Α` 66/23.04.2021 ορίζεται :

«29.Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ.. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. δεν επιστρέφονται.».

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 οι όροι και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019 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.

Επειδή, η υπ.αρ. **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, από τις προπαρατεθείσες περί αλληλέγγυας ευθύνης διατάξεις του άρθρου 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 ερμηνευτές 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, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 72, 777, 778 ΑΚ, 18 ΕΝ, 62 και 286 ΚΠολΔ συνάγεται ότι η λύση του νομικού προσώπου της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εμπορικής εταιρίας δεν θίγει την ικανότητά της να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και συνεπώς και της έννομης σχέσης της δίκης, διότι και μετά τη λύση της εταιρίας η νομική προσωπικότητά της θεωρείται ότι υπάρχει, εφόσον αυτό απαιτείται για τις ανάγκες και προς το σκοπό της εκκαθάρισης. Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί να αποκλεισθεί με ρήτρα του καταστατικού ή με απόφαση των εταίρων, αλλά ακολουθεί υποχρεωτικά και αυτοδίκαια τη λύση της εταιρίας (ΑΠ 120/1998 ΝοΒ 47. 50, ΑΠ 1410/1996 ΕλλΔνη 1997 1107, ΕφΘεσ 363/1991 Αρμ 1993 918. βλ. όμως και ΑΠ 374/1997 ΕλλΔνη 1997 1833, σύμφωνα με την οποία μετά τη λύση της εταιρίας επακολουθεί το στάδιο της

εκκαθάρισης, εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία των μερών). Η εκκαθάριση της εταιρίας σκοπό έχει τη διενέργεια των αναγκαίων εκείνων πράξεων, με τις οποίες θα επιτευχθεί ο προσδιορισμός του ενεργητικού της εταιρικής περιουσίας, ώστε να προπαρασκευασθεί η διανομή του μεταξύ των εταίρων, είτε εξώδικα, είτε με την έγερση της περί διανομής αγωγής. Κατά τη διάρκεια του σταδίου της εκκαθάρισης η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία, αποτελούσα νομικό πρόσωπο, θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου ότι εξακολουθεί να υφίσταται και μετά τη λύση της και για την άσκηση των εν γένει αξιώσεων της νομιμοποιείται μόνο η ίδια, όταν δε ασκείται αγωγή εναντίον της εκπροσωπείται από τον εκκαθαριστή (ΟΛΑΠ 14/1989 ΕΛΛΔνη 32. 53, ΕΑ 7493/1990 ΕΕμπΔ 1991 436, Σ. Σταυρόπουλος, Ερμηνεία Εμπορικού και Ναυτικού Δικαίου, έκδοση Γ', σελ. 99) και δεν είναι απαραίτητη η παράθεση στο δικόγραφο μετά την επωνυμία της εταιρίας των λέξεων "υπό εκκαθάριση" (ΑΠ 1486/1996 ΔΕΕ 1997 589).

Επειδή, στο άρθρο 72 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ, π.δ. 456/1984, Α'164) προβλέπεται ότι «Μόλις το νομικό πρόσωπο διαλυθεί, βρίσκεται αυτοδικαίως σε εκκαθάριση. Έως ότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της θεωρείται ότι υπάρχει», στα δε άρθρα 777 και 778 ΑΚ, που εφαρμόζονται και στις προσωπικές εταιρίες, κατά το άρθρο 18 του Εμπορικού Νόμου, ορίζεται ότι «Η εταιρία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της, εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση παύει η εξουσία των διαχειριστών εταίρων» (άρθρο 777 ΑΚ) και ότι «Αφού λυθεί η εταιρία η εκκαθάριση, αν δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο, ενεργείται από όλους τους εταίρους μαζί ή από εκκαθαριστή που έχει διοριστεί με ομόφωνη απόφαση όλων. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εκκαθαριστής διορίζεται ή αντικαθίσταται από το δικαστήριο με αίτηση ενός από τους εταίρους και η αντικατάσταση γίνεται μόνο για σπουδαίους λόγους» (άρθρο 778 ΑΚ).

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι η λύση του νομικού προσώπου της προσωπικής εμπορικής εταιρίας δεν θίγει την ικανότητά της να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, συνεπώς και της έννομης σχέσης της δίκης, ούτε και επιφέρει βίαιη διακοπή της δίκης, διότι και μετά τη λύση της η νομική προσωπικότητα της εταιρίας λογίζεται υφισταμένη, εφόσον τούτο απαιτείται για τις ανάγκες και προς τον σκοπό της εκκαθάρισης, εφεξής δε η εταιρία εκπροσωπείται από τους εκκαθαριστές. Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί να αποκλεισθεί με ρήτρα του καταστατικού ή με απόφαση των εταίρων, αλλά ακολουθεί υποχρεωτικώς και αυτοδικαίως τη λύση της εταιρίας. **Ακόμα και μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης, αν διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρίας, επαναλαμβάνονται και πάλι οι εργασίες της εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της λυθείσας εταιρίας από τους εκκαθαριστές. (Στε 3029/2009).** Κατά τη διάρκεια του σταδίου της εκκαθάρισεως η ομόρρυθμη εταιρία λογίζεται υφισταμένη για τις ανάγκες της εκκαθάρισεως, για την ενάσκηση δε των εν γένει αξιώσεων της, όπως π.χ. από αδικοπραξία, νομιμοποιείται μόνο η ίδια και όχι οι εταίροι της. Αυτοί μόνον μετά το πέρας της εκκαθάρισεως μπορούν να ασκήσουν τις

αξιώσεις τους κατά της εταιρίας ή κατά των συνεταίρων τους, από την εταιρική σχέση. Εξ άλλου, το στάδιο της εκκαθάρισης ομόρρυθμης εταιρίας δεν παύει πριν εξοφληθούν όλες οι υποχρεώσεις αυτής και, εάν μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης, διαπιστωθεί η ύπαρξη εταιρικής απαίτησης ή εταιρικού χρέους, τότε επαναλαμβάνονται οι εργασίες εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της εταιρίας από τον εκκαθαριστή (ΑΠ 16/2008 Α` δημ. ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1036/2007 ΕΛΛΔ 2007, 1081, ΕφΑΘ 176/2007 ΕΛΛΔ 2007, 907).

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, σύμφωνα με την **Ε2173/2020** ορίζεται ότι 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 διοικήσεων.

Επειδή, ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας, **λαμβάνοντας υπόψη** ότι:

- 1) η ως άνω επιχείρηση έχει λυθεί και βρίσκεται υπό εκκαθάριση,
- 2) η προσφεύγουσα ορίστηκε εκκαθαρίστρια μαζί με τον άλλο εταίρο, για το χρονικό διάστημα από 11-01-2016 μέχρι τις 26-01-2016,
- 3) είχε την ιδιότητα του ετερόρρυθμου εταίρου της ως άνω εταιρείας για το χρονικό διάστημα από 07-07-2015 μέχρι τη λύση της 11-01-2016,
- 4) η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την απαλλαγή της και από τις λοιπές επίδικες οφειλές της εταιρίας με την επωνυμία «.....», όπως αυτές προσδιορίζονται με τις από 09-10-2023 απόψεις της Δ.Ο.Υ., αλλά και στον από 13-12-2023 πίνακα χρεών που απέστειλε η ως άνω Δ.Ο.Υ. στην Υπηρεσία μας.
- 5) Τεκμαίρεται η υπαιτιότητά αυτής εκ μόνης της ιδιότητας της ως εκκαθαρίστριας της ως άνω εταιρίας κατά το επίδικο διάστημα, ως προς τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, κατά τη

διάρκεια της θητείας της, ενώ η ίδια δεν απέδειξε ενώπιον της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ.), αλλά και ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την έλλειψη υπαιτιότητας της, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ως έχουσα το βάρος απόδειξης.

Επειδή, εν προκειμένω εξετάστηκε η ευθύνη της προσφεύγουσας μόνο για τα χρέη της εταιρίας με την επωνυμία «.....», τα οποία εξειδικεύονται στην από 09-10-2023 έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής Δ.Ο.Υ.

Επειδή, όπως διαπιστώθηκε, η ετερόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» μετά την λύση της στις 26/01/2016 συνέχισε να υποβάλλει δηλώσεις στην αρμόδια φορολογική αρχή Δ.Ο.Υ., προς κάλυψη των φορολογικών της υποχρεώσεων με συνέπεια να βεβαιώνονται φόροι και πρόστιμα.

Επειδή, η λύση της εταιρείας και η θέση της υπό εκκαθάριση δε σημαίνει και την εξαφάνισή της από τη νομική και συναλλακτική ζωή. Μια εμπορική εταιρεία μπορεί να λυθεί και να τεθεί σε διαδικασία εκκαθάρισης. Κατά τη νομολογία και φυσικά το νόμο, αυτό δε σημαίνει ότι εξαφανίζεται από τη νομική και οικονομική ζωή και α) σταματάει αυτομάτως να συναλλάσσεται ή β) αυτομάτως διαγράφεται από το ΓΕΜΗ. Μάλιστα υπό προϋποθέσεις η εταιρεία μπορεί και να αναβιώσει και να επανέλθει στο αρχικό της παραγωγικό στάδιο.

Επειδή, η εταιρεία μετά την λύση της εκπροσωπείται από τους εκκαθαριστές, οι οποίοι είναι οι ίδιοι οι εταίροι, αν δεν διορίστηκαν εκκαθαριστές με συμφωνία των εταίρων ή από το δικαστήριο. Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί να αποκλεισθεί με ρήτρα του καταστατικού ή με απόφαση των εταίρων, αλλά ακολουθεί υποχρεωτικώς και αυτοδικαίως τη λύση της εταιρείας. Ακόμη και μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης, αν διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρείας, επαναλαμβάνονται και πάλι οι εργασίες της εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της λυθείσας εταιρείας από τους εκκαθαριστές. Στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν είναι υποχρεωτικό, ούτε προκύπτει ακυρότητα, αν δεν τεθεί μετά την επωνυμία της εταιρείας η μνεία ότι τελεί υπό εκκαθάριση ή τα ονόματα των εκκαθαριστών (ΑΠ 216/2012 ΧριΔ 2012.450, ΑΠ 186/2011 ΕΕμπΔ 2012.869, ΑΠ 96/2005, ΑΠ 1427/2000, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1466/1996 ΕΕΝ 1998.361, Εφ.Λαρ. 140/2017, Εφ.Πειρ. 273/2013, Εφ.Αθ. 4131/2009, Εφ.Πατρ. 731/2008, Εφ.θεσ.(Μον) 1929/2013, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

Επειδή, οι επίδικες οφειλές, σύμφωνα με το άρθρο. 50 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 29 του ιδίου νόμου, δεν προέρχονται από έλεγχο, κατέστησαν

δε ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας της προσφεύγουσας, η θητεία της οποίας σε κάθε περίπτωση, συνεχίστηκε παρά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης.

Επειδή, η υπηρεσία μας **κάνει δεκτές** τις από 09-10-2023 απόψεις της Δ.Ο.Υ., ως προς τις επίδικες οφειλές της εταιρίας με την επωνυμία «.....» για τις οποίες φέρεται αλληλεγγύως συνυπεύθυνη η προσφεύγουσα και προσβάλλονται εν προκειμένω, και δη ότι **συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη** κατ'άρθρο 50 του ΚΦΔ για τις οφειλές της ως άνω εταιρίας με ταμειακές βεβαιώσεις:

A.T.B.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΧΡΕΟΥΣ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ
.....	28/01/2016	ΠΡΟΣΩΡ. Φ.Μ.Υ.	2,49€
.....	10/02/2016	ΧΡ.ΔΗΛ. Φ.Π.Α.	3.212,23€
.....	23/02/2016	ΠΡΟΣΩΡ. Φ.Μ.Υ.	11,25€
.....	18/06/2016	ΔΗΛ.ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔ.	6.605,27€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **05/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, ως προς τις προσβαλλόμενες με αυτήν οφειλές της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** και δη ότι: **συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη** κατ' αρ. 50 ΚΦΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, για τις επίδικες οφειλές της ως άνω εταιρίας με ταμειακές βεβαιώσεις:/28-01-16,/10-02-16,/23-02-16, καθόσον βεβαιώθηκαν και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας της.

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.