



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 08/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1148



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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 **08-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** με **ΑΦΜ**, κατοίκου κοινότητας, κατά της υπ' αριθμ./**07-12-2023** απάντησης του τμήματος δικαστικού και νομικής υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας σε αίτημά του περί απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη καταβολής οφειλών της Ομάδας Παραγωγών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την υπ'αριθμ./08-01-2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από **08-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** με **ΑΦΜ**, η οποία 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:

Ο προσφεύγων εισήλθε ως ιδρυτικό μέλος στην αστική εταιρεία Ομάδα Παραγωγών, με Α.Φ.Μ.: στις 9-3-1993 και εξελέγη ως τακτικό μέλος της Εξελεγκτικής Επιτροπής αυτής στις 05-03-1997, ενώ αποχώρησε από την ως άνω εταιρεία στις 08-09-1999. Είναι συνυπεύθυνος για τα ληξιπρόθεσμα χρέη της εν λόγω εταιρείας που προέκυψαν για το χρονικό διάστημα από 9-3-1993 ως 8-9-1999, κατόπιν ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, από τον οποίο, βάσει των υπ' αριθμ. .../2003 και .../2004 εντολών ελέγχου, εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στο νόμιμο εκπρόσωπο της ως άνω εταιρείας α)οι υπ'αριθμ. .../2004 & .../2004 οριστικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/1996 & 1/1-31/12/1998 ύψους 709.119,60€ και 301.452,52€ αντίστοιχα, β)τα υπ'αριθμ. .../2004 και .../2004 φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ύψους 5.761,00€ και 17.574,00€ οικονομικών ετών 1997 (χρήση 1996) και 1999 (χρήση 1998) αντίστοιχα, γ)οι υπ'αριθμ. .../2004, .../2004 και .../2004 πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Μ.Υ. ύψους 106€, 53€ και 106€ αντίστοιχα και δ)το υπ'αριθμ. .../2004 φύλλο ελέγχου ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛΓΑ ύψους 2.807,00€ οικονομικού έτους 1998 (χρήση 1997).

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας την υπ' αριθμ. .../20-11-2023 αίτησή του Δ.Ο.Υ. με την οποία ζητούσε την πλήρη απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη των χρεών για τα οποία κρίθηκε συνυπεύθυνος και βαρύνουν την Ομάδα Παραγωγών . –, καθώς ουδέποτε συμμετείχε στη διοίκηση και διαχείριση της ως άνω αστικής κερδοσκοπικής εταιρείας, ουδέποτε έθεσε την υπογραφή του σε οποιοδήποτε έγγραφο της Ομάδας, παρά μόνο ως πωλητής αγροτικών

προϊόντων πούλησε σε αυτήν ελάχιστες φορές. Φέρεται να ενεγράφη ως μέλος της εταιρείας με την από 05-12-1997 τροποποίηση του αρχικού εταιρικού που δημοσιεύθηκε νόμιμα στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Έδεσσας. Ωστόσο, η υπογραφή του στο ως άνω καταστατικό είναι πλαστή, τέθηκε εν αγνοία του από τον διαχειριστή της εταιρείας. Το Μονομελές Πλημμελειοδικείο Έδεσσας με την υπ'αριθμ. .../2021 τελεσίδικη και αμετάκλητη απόφασή του, τον αθώωσε, σχετικά με πράξεις φοροδιαφυγής που αφορούσαν ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. της Ομάδας Παραγωγών. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 του ν.4987/2022, η αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων που ασκούν εν τοις πράγματι διοίκηση ή διαχείριση νομικού προσώπου υφίσταται εφόσον συντρέχουν σωρευτικά τρεις προϋποθέσεις, μεταξύ αυτών η μη καταβολή φόρων λόγω υπαιτιότητας των ως άνω προσώπων – διαχειριστών. Ουδέποτε άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή τη διοίκηση στην Ομάδα Παραγωγών – και αθώωθηκε αμετάκλητα με την .../2021 απόφαση του Πλημμελειοδικείου Βέροιας.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με την υπ'αριθμ./07-12-2023 απάντησή της απέρριψε την ως άνω αίτηση απαλλαγής του προσφεύγοντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, επικαλούμενη την .../2023 απόφαση του ... Τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, με την οποία απορρίφθηκε προηγούμενη προσφυγή του προσφεύγοντα σχετικά με την άρση δέσμευσης του Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω απορριπτικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ισχυριζόμενος ότι εσφαλμένα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Έδεσσας έκρινε ότι υπερισχύει η .../19-04-2023 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Έδεσσας, το οποίο δεν έλαβε υπόψη του την υπ'αριθμ. .../2021 αθωωτική απόφαση του Πλημμελειοδικείου Έδεσσας, με το αιτιολογικό ότι αυτή δεν ήταν αμετάκλητη, γεγονός που δεν ισχύει. Η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας δεν αιτιολογεί επαρκώς την απόρριψη της αίτησης σε συνάρτηση με τον επικαλούμενο νόμο και το άρθρο 50 του ν.4987/2022. Ουδέποτε του απεστάλη συστημένη ταχυδρομική επιστολή που να τον ενημερώνει για την υποχρέωση πληρωμής χρεών της εταιρείας. Ουδέποτε συμμετείχε στη διοίκηση της εταιρείας και ουδέποτε έθεσε την υπογραφή του στο από 5-12-1997 ιδιωτικό συμφωνητικό της Ομάδας Παραγωγών και σε οποιαδήποτε άλλη πράξη διαχείρισης, παρά ελάχιστες μόνο φορές πούλησε τα προϊόντα του ως μέλος στην Ομάδα Παραγωγών. Η υπογραφή του είναι πλαστογραφημένη και επομένως εσφαλμένα στράφηκε εναντίον του το Ελληνικό Δημόσιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 8 του αρ 72 του ν. 5104/2024, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει:

«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, σύμφωνα με το **άρθρο 66, παρ.29 του ν.4646/2019**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει αναδρομικά από 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(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 5 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. 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, με την **παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019** δόθηκε η δυνατότητα στα φυσικά πρόσωπα που βαρύνονταν ως αλληλεγγύως υπεύθυνα για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κ.Φ.Δ., βάσει οποιασδήποτε προγενέστερης διάταξης (αρ. 50 του ν.4174/2013 , όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του, αρ.115 του ν.2238/94, αρ.22 του ν.2648/1998, αρ. 55 του ν.2859/200 κλπ), να υποβάλλουν αίτηση στην αρμόδια φορολογική αρχή σχετικά με την απαλλαγή τους από την αλληλέγγυα ευθύνη.

Επειδή, με τη ΣτΕ 355/2023 κρίθηκε ότι η διαφορά που προκαλείται από την αμφισβήτηση της απόρριψης της αίτησης της παρ.29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019, περί απαλλαγής στο στάδιο της είσπραξης από την ευθύνη, βάσει της ευμενέστερης ρύθμισης του άρθρου 34 του ν.4646/2019 συνιστά διοικητική διαφορά ουσίας, η επίλυση της οποίας ανήκει στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **Α.Κ. 784** – προσωπικότητα της αστικής εταιρείας: «*Η εταιρία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρίες. Η προσωπικότητα αυτής της αστικής εταιρίας εξακολουθεί να υπάρχει ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 4 παρ. 10 του ν.1882/1990** : «*Για τις κοινοπραξίες, τις κοινωνίες και τις αστικές εταιρείες, που ασκούν επιχείρηση, οι οφειλές κύριες και πρόσθετες, από φόρους, τέλη, εισφορές και από πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις γενικά που αφορούν αυτές βεβαιώνονται στο όνομά τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους*».

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 όλας τας υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένως παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν*».

Επειδή, στο έβδομο μέρος του ν. **4072/2012 που περιλαμβάνει τα άρθρα 249 έως 270** περί ομόρρυθμης εταιρείας, στην παρ.1 του άρθρου 270 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι: «*1. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου, με εξαίρεση εκείνη της παρ. 3 του άρθρου 251, εφαρμόζονται αναλόγως και στην αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα*».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 49 του ν 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)**, όπως ισχύει σήμερα ορίζεται «*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 (ΦΠΑ) και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι..Α), 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, 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, 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 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 του νομικού προσώπου 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 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 49 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 του ν.4174/2013, 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 49 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, 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 ομόρρυθμων ή ετερορρυθμων εταιριών, έχουν εφαρμογή, ως ειδικότερες, οι διατάξεις των άρθρων 22επ του Εμπορικού Νόμου (β.δ/μα του 19.4/1.5.1835) και μετέπειτα 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 η αστική εταιρία δεν περιλαμβανόταν στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν 2238/1994, για τα οποία εφαρμοζόταν το άρθρο 115 του ν 2238/1994.

Επειδή με την υπ.αρ./2023 απόφαση του ..' Τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, απορρίφθηκε προηγούμενη προσφυγή του προσφεύγοντα σχετικά με την άρση δέσμευσης του Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας, με την οποία κρίθηκε η ευθύνη του για τις φορολογικές υποχρεώσεις της ως άνω εταιρίας

[9]

Επειδή, με το από 5-12-1997 ιδιωτικό συμφωνητικό που δημοσιεύθηκε στο Πρωτοδικείο Πέλλας με αριθμό/09-12-1997, τροποποιήθηκε το προηγούμενο συμφωνητικό της ως άνω αστικής εταιρείας και ορίστηκαν νέα μέλη στην τριμελή εξελεγκτική επιτροπή, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, ο οποίος διατήρησε παράλληλα και την ιδιότητα του μέλους της ως άνω αστικής εταιρείας, ενώ αποχώρησε τόσο από την ελεγκτική επιτροπή, όσο και από την Ομάδα Παραγωγών με το από 01-09-1999 ιδιωτικό συμφωνητικό, νομίμως δημοσιευμένο με αρ./08-09-1999 στα βιβλία του Πρωτοδικείου Έδεσσας.

Επειδή, σύμφωνα με το από .../22-04-2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, δυνάμει των υπ' αριθμ./2003 και/2004 εντολών ελέγχου εκδόθηκαν σε βάρος της αστικής εταιρείας από το ΠΕΚ Θεσσαλονίκης οι εξής πράξεις για τις οποίες κρίθηκε συνυπεύθυνος ο προσφεύγων:

- .../2004 πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 1996, ύψους 709.119,60€.
- .../2004 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 1998 ύψους 301.452,52€.
- .../2004 φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1997 (χρήση 1996), ύψους 5.761,00€.
- .../2004 φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (χρήσης 1998), ύψους 17.574,00€.
- το υπ' αριθμ./2004 πρόστιμο άμεσων φόρων - Φ.Μ.Υ. οικονομικού έτους 1995 (χρήση 1995), ύψους 106,00€
- το υπ' αριθμ. .../2004 πρόστιμο άμεσων φόρων - Φ.Μ.Υ. οικονομικού έτους 1994 (χρήση 1993), ύψους 106,00€
- το υπ' αριθμ. .../2004 πρόστιμο άμεσων φόρων - Φ.Μ.Υ. οικονομικού έτους 1995 (χρήση 1994), ύψους 53,00€
- το υπ' αριθμ. .../2004 φύλλο ελέγχου ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛΓΑ χρήσης 1997, ύψους 2.807,00€.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων ήταν μέλος της ως άνω αστικής εταιρείας που ασκούσε επιχείρηση (κερδοσκοπικής), από τη σύστασή της στις 5-3-1993 μέχρι την αποχώρησή του στις 1-9-1999 και κατ' εφαρμογή του άρθρου 4 παρ.10 του ν.1882/1990, ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο για την καταβολή των ως άνω χρεών, χωρίς να εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 115 και 101 του ν 2238/1994 και κατ' επέκταση στο άρθρο 50 του ν 4987/2022, όπως ισχύει.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 4 παρ.10 του ν.1882/1990 και όχι οι διατάξεις των άρθρων 115 και 101 του ν 2238/1994 και κατ' επέκταση του άρθρου 49 του ν 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της από **08-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

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

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.