



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.07.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1685

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@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 ΑΑΔΕ (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' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανή

προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατά της με αρ. πρωτ./19.02.2024 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επί του με κωδικό αιτήματός της για απαλλαγή από οφειλές/χρέη της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ./19.02.2024 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επί του με κωδικό αιτήματος της προσφεύγουσας για απαλλαγή από οφειλές/χρέη της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.03.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανούς της του με ΑΦΜ:....., που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων με την με αρ. πρωτ./19.02.2024 αρνητική απάντησή του απέρριψε το με κωδικό αίτημα της προσφεύγουσας σχετικά με την απαλλαγή της από την αλληλέγγυα ευθύνη της (ως ομόρρυθμοι μέλους) από τις ακόλουθες οφειλές της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., όπως αυτές εμφανίζονται στην με αρ. πρωτ./2024 ατομική ειδοποίηση καταβολής -υπερμερίας της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΑΤΒ/Ημερομηνία	Είδος οφειλής	Ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο βασικής οφειλής	Προσαυξήσεις / Τόκοι/ Πρόστιμα Εκπρόθεσμης Καταβολής
...../1/12.04.2006	ΦΠΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	39.312,01	78.624,02
...../2/12.04.2006	ΦΠΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	8.125,21	16.250,42
...../7/19.06.2008	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ	449,27	835,64
...../1/08.07.2009	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.	8.790,00	15.197,91
...../22.02.2011	ΦΠΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	5.011,56	7.717,80
...../23/22.02.2011	ΦΠΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	2.174,89	3.349,33

...../24/22.02.2011	ΦΠΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	3.728,32	5.741,61
...../31.10.2011	ΕΙΣΦΟΡΕΣ & ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	900,00	1.305,00
...../30.08.2013	ΕΙΣΦΟΡΕΣ & ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	91,67	113,67
		68.582,93	129.135,40
		Σύνολο	197.718,33

Ειδικότερα η προσφεύγουσα με το προαναφερθέν αίτημά της ζητούσε την απαλλαγή της από τις εν λόγω οφειλές, ισχυριζόμενη ότι δεν συντρέχουν στο πρόσωπο της οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. καθότι ουδέποτε διετέλεσε πραγματικός διαχειριστής ή εκπρόσωπος της ανωτέρω εταιρείας, παρά μόνο υπέγραψε, εν αγνοία της, τη συμμετοχή της σε αυτή, χωρίς να αναμιχθεί με οιονδήποτε τρόπο στην επιχειρηματική δράση της εταιρείας. Περαιτέρω επικαλούνταν λόγους παραγραφής των εν λόγω απαιτήσεων, διότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκε ουδείς εν των νόμιμων τίτλων, οι οποίοι αφορούσαν στα οικ. έτη 2004-2011.

Η προσφεύγουσα διετέλεσε από 24.05.2002 έως και τις 01.02.2011 ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας με την επωνυμία» με Α.Φ.Μ., με ποσοστό συμμετοχής 15%, μαζί με τον πατέρα της του, με Α.Φ.Μ..... με ποσοστό συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο 85%.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την αποδοχή της και την ακύρωση της υπ' αρ. πρωτ./19.02.2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, και την απαλλαγή από την προσωπική αλληλέγγυα ευθύνη της για την ως άνω εταιρία βάσει του άρθρου 50 του Ν. 4987/2022 (πρώην Κ.Φ.Δ.) προβάλλοντας του ακόλουθους ισχυρισμούς

1. Έλλειψη ιδιότητας διαχειριστή/έλλειψη αλληλέγγυας -προσωπικής ευθύνης
2. Οι πράξεις εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Κ.Β.Σ. που συμπεριλαμβάνονται στην υπ' αρ./10.01.2024 ατομική ειδοποίηση ληξιπρόθεσμων χρεών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, λόγω μη κοινοποίησής τους στην προσφεύγουσα. Σε κάθε περίπτωση, Η βεβαίωση εν στενή έννοια (Ατομική ειδοποίηση) έχει υποπέσει στην κατά άρθρο 71 Ν. 572/1977 παραγραφή.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν.4987/2022: «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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της

Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2128/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα του άρθρου 50 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)», με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν 498/2020 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος.

Επειδή με το άρθρο 50 του 4987/2022, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34 παρ. 1 του ν. 4646/2019, ορίζονται τα εξής: «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 βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που

κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά, γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. 2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.».

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 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 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 Ε.2173/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει» διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων 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 στο άρθρο 249 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή στο άρθρο 258 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι: «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, ειδικότερα, η ευθύνη των ομόρρυθμων 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 και 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 εταιρείας, όσο και κατά του ή των ομόρρυθμων εταίρων και ε) ευθύνη για τα χρέη που υπάρχουν κατά τον χρόνο που φέρει την

ιδιότητα είτε αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδό του στην ομόρρυθμη εταιρεία, ανεξάρτητα από το στάδιο (λύση ή λειτουργία) που βρίσκεται η εταιρεία.

Επειδή σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, για τις υποχρεώσεις της ομόρρυθμης εταιρείας προς τρίτους ευθύνονται έναντι των δανειστών της εταιρείας 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 εταιρείας προς τρίτους.

Επειδή από τον Αστικό Κώδικα απορρέει η αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας των νομικών προσώπων από τα νομικά πρόσωπα που τα αποτελούν, διακρίνοντας τα νομικά πρόσωπα αφενός σε εκείνα στα οποία προέχει το προσωπικό στοιχείο, όπως είναι η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρεία, και στα οποία ο νόμος προβλέπει ρητά την αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων μελών τους (άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου για τις ομόρρυθμες εταιρείες) και αφετέρου σε νομικά πρόσωπα που προέχει το κεφαλαιουχικό στοιχείο έναντι της προσωπικής συμβολής στην επιχειρηματική δράση, όπως οι κεφαλαιουχικές εταιρείες π.χ. ΑΕ, ΕΠΕ κλπ. 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 εταιρειών (*Η ευθύνη των διοικητών ν.π. για φορολογικές παραβάσεις και χρέη στο Δημόσιο, Κ. Καλλιντέρης 2018, σελ. 162*).

Επειδή από τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτό ότι η αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου στηρίζεται αυτοτελώς στις οικείες διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρείας, και όχι στη γενικότερη διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ενώ η διάταξη αυτή μόνο επικουρικά θα μπορούσε να εφαρμοστεί στις ομόρρυθμες εταιρείες 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 συγκεκριμένης ιδιότητας, δηλαδή της ιδιότητας του ομόρρυθμου μέλους (*ο.π. Κ. Καλλιντέρης σελ. 167, 171*).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ήταν ομόρρυθμο μέλος της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία "....." από τις 24/05/2002 έως τη λύση της στις 01/02/2011 και βάσει των προαναφερθέντων φέρει αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές της ως άνω εταιρείας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ), ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2717/1999 (Α' 14), ορίζεται ότι: «1. Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και ιδίως κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου...».

Επειδή για την ενεργοποίηση της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαίωσης του χρέους με κοινοποίηση προς τα πρόσωπα αυτά των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, υποκειμένων σε προσφυγή, ούτε, περαιτέρω, η επ' ονόματί τους ταμειακή βεβαίωση του οφειλομένου ποσού, αλλά επιτρέπεται, κατ' αρχάς, να επιδιωχθεί η αναγκαστική είσπραξη του οφειλόμενου ποσού από τα πρόσωπα αυτά βάσει της ταμειακής βεβαίωσης, που έχει εκδοθεί επ' ονόματι της εταιρείας (πρβλ. ΣΤΕ 2636/2018, 1623/2015).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν άσκησε προσφυγή κατά των καταλογιστικών πράξεων κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης αυτών, συνεπώς απώλεσε το δικαίωμά της προς άσκηση του εν λόγω ενδίκου βοηθήματος.

Επειδή, οι καταλογιστικές πράξεις ΦΠΑ και προστίμου ΚΒΣ εκδόθηκαν σε βάρος της εταιρείας κατά τα έτη 2006, 2009 και 2011, δηλαδή προ της εφαρμογής του ΚΦΔ, κατά αυτών δεν είναι δυνατή η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά τον ΚΦΔ (ν.4174/2013 και ήδη ν.4987/2022).

Επειδή η προσφεύγουσα βάσει των άρθρων 217 παρ. 1 και 219 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ. νομιμοποιείται να ασκήσει ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας που της απεστάλη, με την οποία θεωρούνται συμπροσβαλλόμενες και οι εκδοθείσες σε βάρος της εταιρείας ταμειακές βεβαιώσεις (πρβλ. ΣΤΕ 844/2012, 4411/2011, 237/2008, 2999/2006) και να προβάλει λόγους αναγόμενους στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαίτησης του Δημοσίου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 13.03.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.