



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 04/11/2024

Αριθμός απόφασης: 2347

**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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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 **05-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατά της με αριθ.πρωτ., στην με

αρ.πρωτ.αίτηση του προσφεύγοντος να απαλλαγεί της ευθύνης καταβολής οφειλών της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....με **Α.Φ.Μ.**, λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων που θέτει το άρθρο 49 του ν.5104/24 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 **05-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 20/08/2011 καταστατικό που καταχωρήθηκε στο βιβλίο εταιρειών του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό, μετατράπηκε η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» σε ετερόρρυθμη, με την επωνυμία «.....», λόγω αποχώρησης του Ποσοστό 1% του μεριδίου του αποχωρήσαντος εταίρου απέκτησε ο προσφεύγων, ο οποίος εισήλθε στην εταιρεία ως ετερόρρυθμο μέλος. Διαχειριστές και νόμιμοι εκπρόσωποι της εταιρείας ορίστηκαν ησύζυγος, ως ομόρρυθμο μέλος κατέχουσα το 99% των μεριδίων και ο προσφεύγων ως ετερόρρυθμο μέλος με ποσοστό 1%. Στις 28-09-2016 με κοινή απόφαση των εταίρων, η εταιρία λύθηκε και μεταβιβάστηκε η ακίνητη περιουσία της στα μέλη της. Ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ. πρωτ.αίτησή του, με την οποία ζήτησε από την Δ.Ο.Υ. να παύσει να τον θεωρεί προσωπικά και αλληλεγγύως υπεύθυνο με την εταιρεία «.....» για τα χρέη της τελευταίας προς τη Φορολογική Διοίκηση και δη για τις οφειλές της που απορρέουν από τις ταμειακές βεβαιώσεις με στοιχεία :

(α) ΑΤΒ, Έσοδα Εισπρ. Βεβ. Οφειλών Καταπτ. Εγγυήσεων (αρ. δαν. σύμβασης Ε.Τ.Ε Α.Ε.), ποσού 310.714,46 € και

(β) ΑΤΒ, Έσοδα Εισπρ. Βεβ. Οφειλών Καταπτ. Εγγυήσεων (αρ. δαν. συμβ. ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ), ποσού 69.600,00€.

Η Δ.Ο.Υ. με την με αρ. πρωτ.απάντησή της απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντα, ισχυριζόμενη ότι :

«...Ο νόμος περί αλληλέγγυας ευθύνης ήτοι ο 4646/2019 αφορά αποκλειστικά τις κεφαλαιουχικές εταιρίες (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, κλπ) και ΔΕΝ ΟΡΙΖΕΙ ουδόλως ΕΥΘΥΝΗ ΕΤΑΙΡΩΝ. Αντίθετα ...Στις ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ, ήτοι στις ομόρρυθμες και τις ετερόρρυθμες, έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις του ν. 4072/2012 (άρθρα 249-270 ν. 4072/2012) ή (άρθρα 249 επόμ.) και όχι οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (βλ.και Ε.2173/2020), οι οποίες άλλωστε,

δεν αναφέρονται σε ευθύνη εταίρων και ως εκ τούτου δεν μπορούν να εφαρμοστούν στους ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους εταίρους οι ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 34 και 66 του ν. 4646/2019. Τα ανωτέρω επικυρώνει και η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών με τις εξής αποφάσεις της (βλ. ΔΕΔ ΑΘ 204/2022, 272/2022, 2799 και 2752/2021).

Επιπλέον σε ότι αφορά την ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου (κατά τις διατάξεις των άρθρων 271-283 του ν. 4072/2012), αυτός , εφόσον έχει καταβάλλει στην εταιρία την εισφορά του, δεν ευθύνεται για τα χρέη της εταιρίας , άλλως ευθύνεται προσωπικά μέχρι του ποσού της εισφοράς του, όπως αυτό ορίζεται στο καταστατικό της εταιρίας (άρθρο 279). Αν όμως του έχει ανατεθεί η εκπροσώπηση της Ε.Ε. τότε για κάθε πράξη εκπροσώπησης , ευθύνεται και αυτός έναντι των τρίτων ως ομόρρυθμος. Πιο συγκεκριμένα, αν ο ετερόρρυθμος εταίρος μετά από καταστατική πρόβλεψη αναμιχθεί σε πράξη διαχείρισης της εταιρίας, τότε θα ευθύνεται απεριόριστα και σε ολόκληρο , όπως οι ομόρρυθμοι εταίροι άρθ.278 παρ.2 εδ. 2 Ν.4072/2012/. Η ευθύνη του δεν περιορίζεται στα υφιστάμενα χρέη της εταιρίας κατά το χρόνο ανάμειξης του, αλλά εκτείνεται και στα μελλοντικά χρέη. Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο κ.με ΑΦΜ ευθύνεται προσωπικά, απεριόριστα και εις ολόκληρον κατ' εφαρμογή των διατάξεων 249 έως 270 του Ν. 4072/2012 για: α) την με Αριθμό Ταμειακής Βεβαίωσης: που αφορά « Έσοδα Είσπραξης Βεβαιωμένων Οφειλών από Κατάπτωση Εγγυήσεων» και συγκεκριμένα αφορά σύμβαση της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος με ημερομηνία 05-05-2010 καθώς και για β) την με Αριθμό Ταμειακής Βεβαίωσης : που αφορά « Έσοδα Είσπραξης βεβαιωμένων οφειλών από Κατάπτωση Εγγυήσεων» και συγκεκριμένα αφορά σύμβαση της Αγροτικής Τράπεζας της Ελλάδος με ημερομηνία 11-06-2009 και είναι βεβαιωμένα στην εταιρία «.....» με ΑΦΜ».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή σε όλο η αίτησή του και να απαλλαγεί ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο, για τις οφειλές της εταιρείας <<.....>> επικαλούμενος :

Α) Μη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης βάσει του άρθρου 49 ν. 5104/2024.

Β) Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 278 παρ. 2 του ν. 4072/2012.

Γ) Παραγραφή αξίωσης εκ της ΑΤΒ

Επειδή, σύμφωνα με τις **παρ. 1 και 8 του άρθρου 72 ν.5104/2024:** «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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης...8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών 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 τον [Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας](#)...».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως διαχειριστής της ως άνω εταιρίας, κατέστη συνυπεύθυνος από την φορολογική αρχή ως προς τα επίδικα χρέη, έχει 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 49 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και δύναται να εξεταστεί στην ουσία της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν.4174/13, 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 Ν.4174/13, όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρ. 34 του ν.4646/19 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019), 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 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 βαρύνει 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 βαρύνουν 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.

«...Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής...8. **Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ** (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν.2206/1994)»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρ.49 του ν. 5104/24** ορίζεται ότι : «1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, ενταταλμένοι 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 (Φ.Π.Α.) 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, όπως 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 ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,

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 παρούσας νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α) και γ) κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Εάν οι φορολογικές οφειλές της παρούσας έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. 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 βαρύνει 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 τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας.....»

Επειδή, στο άρθρο 50 ν.4987/22, 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 καθκόντων 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, 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 278 του ίδιου νόμου: « 1. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας. 2. Με την εταιρική σύμβαση μπορεί να ανατίθεται σε ετερόρρυθμο εταίρο η εκπροσώπηση της εταιρείας. Για κάθε πράξη εκπροσώπησης από μέρους ετερόρρυθμου εταίρου ευθύνεται ο ίδιος ως ομόρρυθμος, εκτός αν ο τρίτος που συναλλάχθηκε μαζί του γνώριζε ότι είναι ετερόρρυθμος εταίρος.»

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρο 279 του ως άνω νόμου : «Ο ετερόρρυθμος εταίρος, που έχει καταβάλει στην εταιρεία την εισφορά του, δεν ευθύνεται για τα χρέη της εταιρείας. Σε αντίθετη περίπτωση ευθύνεται προσωπικά μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

2.Ο εισερχόμενος μετά τη σύσταση της εταιρείας ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται και για τα προ της εισόδου του χρέη, σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Αντίθετη συμφωνία όσον αφορά στην ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου, όπως ορίζεται στο παρόν άρθρο, δεν ισχύει έναντι των τρίτων...»

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 27 και 28 ΕμπΝ και του σκοπού αυτών που συνίσταται κυρίως στην προστασία των συμφερόντων των τρίτων από τις διαχειριστικές προς τα έξω πράξεις του ετερορρυθμού εταίρου, που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν ψευδείς εντυπώσεις ως προς την πραγματική αυτού θέση στην ετερόρρυθμη εταιρεία και να προκαλέσουν έτσι σύγχυση και ως προς την φερεγγυότητα αυτής (Βλ. σχετ. Γ. Δασκαρόλη, Ο διαχειριστικός περιορισμός του ετερορρυθμού εταίρου σελ. 66 επ. και ιδίως σελ. 73 επ.), προκύπτει ότι απαγορεύεται στον ετερόρρυθμο εταίρο η ενέργεια πράξεων διαχείρισεως προς τα έξω, ήτοι προς τρίτους, με κύρωση σε περίπτωση παραβάσεως της απαγόρευσης, την ευθύνη αυτού ως ομόρρυθμου εταίρου και τούτο γιατί όταν ο ετερόρρυθμος εταίρος απέναντι στους τρίτους εμφανίζεται ως διαχειριζόμενος τα της εταιρείας, δημιουργεί σ' αυτούς την εντύπωση ότι είναι ομόρρυθμος εταίρος και πρέπει να υποστεί τη συνέπεια της δημιουργίας αυτής της εντυπώσεως. Ποιες πράξεις εμπίπτουν στην απαγόρευση της εξωτερικής διαχείρισεως είναι ζήτημα πραγματικό.

Επειδή, ο ετερόρρυθμος εταίρος υφίσταται τις συνέπειες του άρθρου 28 ΕΝ μόνον αν ανεμίχθη εις την διαχείρισίν της εταιρίας κατά τρόπο έντονο και συνεχή που δημιουργεί στους τρίτους την εντύπωσιν ότι ενεργεί ως διαχειριστής της εταιρίας, ενώ δεν υφίσταται τις συνέπειες του άνω άρθρου όταν η ανάμειξη του στη διαχείριση είναι μεμονωμένη και σύντομη (ΕφΘεσ 401/1977 Αρμ 1977 448 και ΕΕμπΔ 1977 571). Συνήθεις μορφές ενεργειών είναι οι αγορές και πωλήσεις για λογαριασμό της εταιρείας, η διεύθυνση του προσωπικού της, η εμφανής συμμετοχή στις εργασίες της εταιρείας κ.λπ., παραβίαση όμως της απαγορεύσεως εξωτερικής διαχείρισεως υφίσταται και όταν ο ετερόρρυθμος εταίρος ενεργεί με το δικό του όνομα, δηλαδή χωρίς πράγματι να εκπροσωπεί την εταιρεία, οι πράξεις του όμως δημιουργούν ευλόγως την εντύπωση στους τρίτους ότι αυτός έχει την ιδιότητα του εκπροσώπου ή διαχειριστή της εταιρείας. Τέλος η εις ολόκληρον ευθύνη του ετερορρυθμού εταίρου δεν περιορίζεται μόνο στα υφιστάμενα κατά το χρόνο της αναμίξεως του στη διαχείριση χρέη της εταιρείας, αλλ' εκτείνεται και στα μέλλοντα χρέη της, δύνανται δε να επικαλεσθούν την ευθύνη του αυτή όχι μόνον εκείνοι που έχουν συναλλαγή με τον ετερόρρυθμο εταίρο, αλλά και κάθε δανειστής της εταιρείας (Βλ. Αναστασιάδη, Ελλην. Εμπορ. Δίκαιον τόμ. Α', έκδ. 5, § 82 σελ. 227 επ., Τσιριντάνη, Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου, τεύχος Β', έκδ. 4, § 78 σελ. 66 επ., Καραβά, Εγχειρίδιον Εμπορικού Δικαίου, τόμ. Α', έκδ. β', § 478-481 σελ. 553 επ., Δασκαρόλη, ό.π., σ. 110 επ., 143 επ., 152, Τσάγκαρι, Εμπορικός Κώδιξ και Ειδικοί Εμπορικοί Νόμοι τόμ. Α', σ. 103-104, Β. Αντωνόπουλο, Δίκ. εμπ. εταιρειών σελ. 320 επ. και τις εκεί παραπομπές στη νομολογία και θεωρία, ΑΠ 1029/1975 ΕΕμπΔ ΚΖ 225, Εφθεσ 2082/2000 ΕπισκεΔ 2001 457, ΕφΑΘ 9848/1987 ΕλλΔικ 1989 99, σχετική και η ΑΠ 985/1983 ΕλλΔικ 1984 343).

Εξάλλου, όταν ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται κατά τα άρθρα 27 και 28 του ΕμπΝ απεριορίστως και σε ολόκληρο, λόγω ενέργειας πράξεων διαχείρισεως προς τα έξω, δεν εξομοιώνεται προς ομόρρυθμο, αλλά υπόκειται σε όλη τη ρύθμιση της ευθύνης του τελευταίου, με την έννοια ότι

επεκτείνονται και σ'αυτόν το δεδουλευμένο και η εκτελεστότητα της αποφάσεως κατά της ετερόρρυθμης εταιρείας (ΕφαΘ 9848/1987 όπ.π.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 249 του ν. 4072/2012 , «Έννοια, εφαρμοζόμενες διατάξεις», 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, σύμφωνα με το άρθρο 258 του ν. 4072/2012 , «Ευθύνη εταίρων», ορίζεται ότι : « 1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων. 2. Ο εταίρος που ενάγεται για εκπλήρωση εταιρικής υποχρέωσης, μπορεί να προβάλλει ενστάσεις που δεν θεμελιώνονται στο πρόσωπό του, μόνον εφόσον θα μπορούσαν να προβληθούν από την εταιρεία. 3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδό του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων».

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 εταίρων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012,οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του Ν.4072/2012, αναφέρονται συγκεκριμένα στην ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων, οι οποίοι ουσιαστικά ταυτίζονται με τη νομική οντότητα, μη περιοριζόμενοι στη διαχείριση/εκπροσώπηση αυτού.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ορίστηκε με το καταστατικό διαχειριστής της εταιρίας, σύμφωνα με τις αναφερόμενες διατάξεις, ευθύνεται ως ομόρρυθμος εταίρος, δηλαδή απεριόριστα με όλη του την περιουσία, έναντι παντός τρίτου, ιδιώτη ή Δημοσίου, όχι μόνο για τα δημιουργούμενα αλλά και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδό του εταιρικά χρέη.

Επειδή, η ιδιότητά του αυτή δεν καταλαμβάνεται από τη διάταξη του άρθρου 49 του ΚΦΔ περί αλληλέγγυας ευθύνης όπως εσφαλμένα επικαλείται ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή

προσφυγή. Αντιθέτως, η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ρυθμίζεται αποκλειστικά από τα άρθρα 249 και επόμενα του Ν. 4072/2012.

Επειδή, περαιτέρω, ακόμα και εάν θεωρηθεί ότι ο προσφεύγων δεν ευθύνεται ως ομόρρυθμο μέλος και εξεταστεί το αίτημά του μόνο με την ιδιότητα του διαχειριστή νομικού προσώπου, τότε η ενδικοφανής προσφυγή απαραδέκτως ασκείται, αφού τα χρέη για τα οποία ζητά την απαλλαγή του δεν είναι φορολογικά και δεν περιλαμβάνονται στο άρθρο 2 του ΚΦΔ και στο παράρτημα του.

Επειδή, η παραγραφή των ήδη βεβαιωμένων οφειλών είναι ζήτημα που εξετάζεται στα πλαίσια Ανακοπής, συνεπώς δεν μπορούμε να πάρουμε θέση ως προς την παραγραφή της οφειλής με ΑΤΒ στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαραδέκτως υποβληθείσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **05-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, ως **απαράδεκτης**.

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.