



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/07/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2430

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)
 - 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 (ΑΑΔΕ)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός , κατά της υπ' αριθμόν ../21-10-2020 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της υπ' αριθμόν/28-09-2020 αίτησής του για απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη του για τις οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την υπ' αριθμ./2024 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ηρακλείου (Τμήμα Γ' Μονομελές).
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου ΑΦΜ, η οποία επανεξετάζεται κατόπιν της υπ' αριθμ./2024 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Γ' Μονομελές) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπήρξε ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της. Αντικείμενο εργασιών της εταιρείας ήταν εκσκαφές, εκβραχισμοί, κατεδαφίσεις, χωματουργικές εργασίες κλπ.. Η εταιρεία λύθηκε το έτος 2015 (ΓΕΜΗ ΚΑΚ/26-08-2015, αρ. πρωτ./26-08-2015).

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμόν/28-09-2020 αίτηση ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, αιτούμενος την απαλλαγή του από την φερόμενη προσωπική ευθύνη του για την καταβολή φορολογικών οφειλών της ανωτέρω εταιρείας, κατ' επίκληση των διατάξεων του άρθ. 66, παρ. 29 του ν.4646/2019, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 50 του τότε ισχύοντος Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), μετά την τροποποίησή του με το άρθ. 34 του ν.4646/2019.

Η ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντος απορρίφθηκε με την υπ' αριθμόν .../21-10-2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, με το σκεπτικό ότι η προσωπική, αλληλέγγυα, απεριόριστη και εις ολόκληρον με την εταιρεία ευθύνη του προσφεύγοντος είναι αυτοτελής και παράλληλη προς αυτήν της εταιρείας, κύρια και όχι επικουρική ή εγγυητική, αφού βασίζεται στις διατάξεις του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου και του άρθρου 249 του ν.4072/2012 και όχι στις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του με το άρθρο 34 του ν.4646/2019, ή στις διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994, με αποτέλεσμα να μην εμπίπτει στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.

Η ανωτέρω απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προσεβλήθη μέσω της υπ' αριθμόν/16-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία εξέδωσε την υπ' αριθμόν/25-10-2021 απορριπτική απόφαση, με το ίδιο σκεπτικό.

Κατά της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας ασκήθηκε η υπ' αριθμόν ΠΡ..../26.11.2021 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ηρακλείου, το οποίο, με την υπ' αριθμ./2024 Απόφασή του έκρινε ότι η Υπηρεσία μας όφειλε να επανεξετάσει την υπ' αριθμόν/16-11-2020 ενδικοφανή προσφυγή, υπό το πρίσμα ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, ισχύουν για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί κατ' εφαρμογή κάθε διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη στα πλαίσια εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., όπως είναι και οι διατάξεις του άρθρου 24 του Εμπορικού Νόμου και του άρθρου 249 του ν.4072/2012. Σε αυτή τη βάση, το Δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προς επανεξέταση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ο ίδιος δεν τυγχάνει αλληλεγγύως

υπεύθυνος για τα χρέη της εταιρείας ΑΦΜ, καθότι ετύγχανε άτυπο μέλος αυτής, χωρίς ενεργή συμμετοχή και τύποις διαχειριστής, καθώς τη διαχείριση της εταιρίας «.....» ασκούσε εν τοις πράγμασι ο αδερφός του με Α.Φ.Μ.

Επειδή με το άρθρο 50, παρ. 1 του ν.4174/2013 (κωδ. με ν.4987/2022), όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του ν. 4646/2019, ορίζονταν τα εξής:

«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 το άρθρο 49, παρ. 1 του ν.5104/2024 (νέος Κ.Φ.Δ. που αντικατέστησε τον ν.4987/2022):

«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 (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 με την Ε.2173/2020 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία 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 δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία **φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα** (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, **διαχειριστές**, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ 1103/2004), η **ιδιότητα** (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, **διαχειριστής**, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) **θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού** των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και **την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο** (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιριών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις».

Επειδή με την Α.1082/2021, παρ. 9 ορίστηκε ότι:

«Στην περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν έχουν πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Για την περίπτωση αυτή εκτιμώνται συνολικά και λαμβάνονται υπόψη στοιχεία, όπως: η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό, η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, η μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών, η μη διαχείριση των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράψει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις».

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, τόσο ο προσφεύγων όσο και ο αδελφός τουμε Α.Φ.Μ., είχαν από κοινού την ιδιότητα του διαχειριστή της εταιρείας, ΑΦΜ, καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της (από 01/12/2008 έως 31/07/2015).

Επειδή ο προσφεύγων, προς επίρρωση του ισχυρισμού του ως προς την μη ανάμειξή του με την εταιρεία και την εξ ολοκλήρου διαχείριση αυτής από τον αδελφό του με Α.Φ.Μ., προσκομίζει σχετική Υπεύθυνη Δήλωση του τελευταίου με ημερομηνία 28/07/2020, στην οποία δηλώνει ότι «Με τον αδελφό μου έκανα την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ με το καταστατικό που κατατέθηκε στο πρωτοδικείο την 1-12-2008 με αυξ. Αριθμό/2008. Έκτοτε, αδελφός μου, πολιτικός μηχανικός, με ΑΔΤκαι ΑΦΜ δεν ασχολήθηκε ποτέ με την εταιρεία, ούτε με την διαχείρισή της, ούτε υπέγραψε κανένα έγγραφο σχετικά με την εταιρεία, ούτε έχει εισπράξει κανένα μέρισμα από την εν λόγω εταιρεία ποτέ».

Επειδή η ανωτέρω Υπεύθυνη Δήλωση ουδεμία αποδεικτική ισχύ έχει έναντι του Δημοσίου, ενώ παράλληλα, ουδέν λοιπό στοιχείο προσκομίζεται προς απόδειξη της μη ανάμειξης του προσφεύγοντος με τη διαχείριση της εταιρείας, ΑΦΜ

Επειδή σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου (β.δ. της 19ης Απριλίου – 1ης Μαΐου 1835, Α' 15) οριζόταν ότι: «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένους παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εμπορικήν όμως επωνυμίαν». Ακολούθως, ο ν. 4072/2012 από την έναρξη ισχύος του οποίου (11.04.2012) καταργήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 18 - 28, 38, 39, 47 - 50 και 64 του Εμπορικού Νόμου (άρθρο 294 παρ. 2), και ο οποίος εφαρμόζεται στις εταιρείες που κατά την έναρξη της ισχύος του δεν τελούν σε εκκαθάριση ή πτώχευση (άρθρο 294), ορίζει, στο άρθρο 249, 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» και στο άρθρο 258 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι : «1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων. ... 3. Ο εταίρος που εισέρχεται

στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδο του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται προσωπικά, εις ολόκληρον και απεριόριστα για τις πάσης φύσεως οφειλές της εταιρίας παράλληλα με το νομικό πρόσωπο. Καθώς η ευθύνη αυτή αποτελεί τη μοναδική ασφάλεια στην οποία μπορούν να υπολογίζουν με βεβαιότητα οι εταιρικοί πιστωτές και επειδή πρόκειται για ευθύνη που αφορά σε όλα τα χρέη της εταιρίας (προς τους ιδιώτες και το δημόσιο), η διάταξη του άρθρου 249 του ν. 4072/2012 είναι αναγκαστικού δικαίου (ΑΠ 522/2014, ΣτΕ 1313-1314/2020, ΔΕφΘεσ 878/2021). Η ευθύνη αυτή καθιερύεται εκ μόνης της ιδιότητάς του ως ομορρύθμου μέλους της εταιρείας και ανεξαρτήτως του εάν αυτός προέβη ή όχι σε πράξεις διαχείρισης ή εκπροσώπησης της εταιρείας (πρβλ. ΣτΕ 1314, 1313/2020 παραπεμπτικές σε επταμελή σύνθεση).

Για το λόγο αυτό μάλιστα η ευθύνη του ομορρύθμου εταίρου εξακολουθεί να υπάρχει και μετά την αποχώρηση του από την εταιρία για τα πριν από την αποχώρηση εταιρικά χρέη (εφόσον, πάντως, η σχετική αξίωση κατά της εταιρίας γεννήθηκε κατά τον χρόνο αυτό) και αντίστοιχα, για τον εταίρο που εισέρχεται στην εταιρία, η ευθύνη εκτείνεται και στα υπάρχοντα πριν από την είσοδο του εταιρικά χρέη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου άρθρο 258 παρ. 3 του ν.4072/2012, ενώ αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων (ΣτΕ 1202/2009, 359/2018).

Ως εκ τούτου, οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται **ως πρωτοφειλέτες**, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο και όχι επικουρικά, ως εγγυητές, η περιουσία τους είναι ευθέως υπέγγυα στους εταιρικούς πιστωτές (άμεση ευθύνη), ευθύνονται εις ολόκληρον, ήτοι κάθε εταίρος, υποχρεούται στην καταβολή ολόκληρης της οφειλής και απεριόριστα, όχι έως το ύψος της εταιρικής τους συμμετοχής/μερίδας (όπως συμβαίνει στους μετόχους ή εταίρους των κεφαλαιουχικών εταιριών). Συνέπεια της εις ολόκληρον ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων είναι η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου έναντι των μελών του (πρβλ. ΣτΕ 1590/2000, 3/2000, βλ. Δ.Εφ.Αθ. 66/2012).

Επειδή ωστόσο, σε συμμόρφωση με το διατακτικό της υπ' αριθμ./2024 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/24-02-2025 έγγραφο, με το οποίο αιτήθηκε την αποστολή συμπληρωματικών αιτιολογημένων απόψεων κατά λόγο αρμοδιότητας και συγκεκριμένα, την εξέταση του εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις ευθύνης του προσφεύγοντος για τις ένδικες οφειλές της ομόρρυθμης εταιρείας υπό το πρίσμα του άρθρου 50 του ν.4174/2013 (και ήδη άρθ. 49 του ν.5104/2024).

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμόν/12-05-2025 έγγραφό της (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/13-05-2025) στο οποίο αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«[...] Όπως παρατηρούμε παραπάνω, στην απόφαση αυτή (σ.σ. Α.1082/2021), κατονομάζονται περιπτώσεις, από τις οποίες προκύπτει η σοβαρή ένδειξη ότι ένα φυσικό πρόσωπο δεν έχει αναμειχθεί στη διαχείριση ενός νομικού προσώπου. Μεταξύ δε αυτών, αναφέρεται η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό και η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα. Ωστόσο, οι ενδείξεις αυτές λειτουργούν σαν αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου, ένα ουσιαστικά ξένο, ως προς τη διαχείριση, φυσικό πρόσωπο, να τεκμηριώσει αφενός την παντελή αποχή του από τη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και αφετέρου την κατ' όνομα μόνο εμπλοκή του σε αυτήν.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν μπορεί να επικαλείται μη εμπλοκή του στη διαχείριση της εταιρείας, καθώς δεν προσκομίζει κανένα εξουσιοδοτικό έγγραφο (ή και οποιοδήποτε άλλο έγγραφο εντολής, ανάθεσης) προς τον, στο οποίο να τον ορίζει αποκλειστικό διαχειριστή όλων των υποθέσεων της εταιρείας, **έγγραφο δηλαδή το οποίο του στερούσε την αρμοδιότητα γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή να περιορίζει αυτή.** Περαιτέρω, ο προσφεύγων γενικολογεί και δεν αποδεικνύει την εν τοις πράγμασι διενέργεια όλων των συναλλαγών της εταιρείας **ΜΟΝΟ** από τον, στις τράπεζες, δηλαδή στις συναλλαγές της εταιρείας με οποιοδήποτε τρίτο.

Αντίθετα αποδεικνύεται ότι:

Ο προσφεύγων έχει αρμοδιότητα από κοινού με τον να εκπροσωπεί και να διαχειρίζεται το νομικό πρόσωπο, ως ένα από τα δύο πρόσωπα διοίκησης αυτού, καθώς και ότι εκπροσωπεί και δεσμεύει την εταιρεία σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές με μόνη την υπογραφή του τιθέμενη κάτω από την εταιρική επωνυμία σύμφωνα με το καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρείας.

Δηλαδή, σύμφωνα με το καταστατικό αυτό, κατέχει κατά το ήμισυ την εξουσία και την ευθύνη για το σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων όλης της οντότητας. **Μάλιστα λόγω της κατοχής ή ελέγχου ποσοστού του 50% αυτού, έχει θεμελιώδη επιρροή στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της οντότητας χωρίς να ασκείται έλεγχος πάνω στις επιχειρηματικές του αποφάσεις, γεγονός που έχει εξασφαλιστεί δυνάμει του καταστατικού της εταιρείας.**

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει περίτρανα και ανενδοίαστα ότι ο προσφεύγων είχε από κοινού με τον την πραγματική και ουσιαστική διαχείριση της ομόρρυθμης εταιρείας καθ' όλο το χρονικό διάστημα της λειτουργίας της εταιρείας και μέχρι τη διακοπή της και δεν κατάφερε να αποδείξει το αντίθετο, ενώ το γεγονός και μόνο ότι ο δηλώνει υπευθύνως ότι είχε την αποκλειστική διαχείριση της εταιρείας αυτής, δεν αναιρεί την ουσιαστική και καίρια συμμετοχή του στη διοίκησή της.

Επειδή ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου της Ο.Ε., οι δε επίμαχες οφειλές, των οποίων αιτείται να απαλλαγεί ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, δεν καταβλήθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητά του.

Επειδή η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος για την καταβολή των εν λόγω βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών, συνδέεται τόσο με την ιδιότητά του το επίμαχο χρονικό διάστημα όσο και με την υπαιτιότητά του, η οποία τεκμαίρεται κατά το νόμο εκ μόνης της ιδιότητάς του, ενώ εναπόκειται στον ίδιο να προβάλει και να αποδείξει τα περιστατικά εκείνα που άγουν στην απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη, γεγονός το οποίο δεν κατάφερε.

Επειδή κατ' επέκταση, πληρούνται στο πρόσωπο του προσφεύγοντος σωρευτικά και οι τρεις προϋποθέσεις του άρθρου 50 παρ. 1, όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή του, για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και δεν απέδειξε την έλλειψη υπαιτιότητας [...].».

Επειδή οι ανωτέρω απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ γίνονται δεκτές από την Υπηρεσία μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμόν/21-10-2020 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της υπ' αριθμόν/28-09-2020 αίτησής του.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.