



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 31 / 10 / 2024

Αριθμός απόφασης: 2934

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της
ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),

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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID.....)
ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου,
Νομού, Τ.Κ., κατά της από 26-04-2024 και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ Δ..... ΕΞ
2024/26-04-2024 Απόφαση της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙΣ., με την οποία απορρίφθηκε η
από 11-03-2024 και με αρ. πρωτ. ΕΜΕΙΣΕΙ 2024/11-03-2024 αίτηση του
προσφεύγοντος για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως
τροποποιήθηκε και ισχύει και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω απόφαση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙΣ..

7. Το με αριθμ...../23-09-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2024/17-10-2024 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς την
Ε.Μ.ΕΙΣ.

9. Το με αριθμ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ.....ΕΞ2024/18-10-2024 έγγραφο της Ε.Μ.ΕΙ.Σ.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID.....) ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε 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:

Ιστορικό:

Η Ε.Μ.ΕΙ.Σ. στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της το έτος 2014 προς επιδίωξη είσπραξης των ταμειακώς βεβαιωμένων στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ληξιπρόθεσμων οφειλών, ύψους 2.078.438,73 ευρώ κατά ληξιπρόθεσμο κεφάλαιο, της αστικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., προχώρησε σε έρευνα, προκειμένου να προβεί σε αναγκαστικά μέτρα είσπραξης.

Από την έρευνα προέκυψε ότι τα μεγαλύτερα ποσά των οφειλών αφορούσαν σε Φ.Π.Α., ο οποίος καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας κατόπιν φορολογικού ελέγχου και βεβαιώθηκε ταμειακώς στο όνομα της, όπου εν συνεχεία η εταιρεία προσέβαλε τις καταλογιστικές πράξεις με προσφυγές ενώπιον αρμόδιου Δικαστηρίου, επί των οποίων εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./09-04-2013,/09-04-2013 και/09-04-2013 απορριπτικές αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα Β).

Περαιτέρω ως προς την «.....») αναφέρεται ότι είναι αστική εταιρεία, η οποία ιδρύθηκε με σκοπό την αξιοποίηση της γεωργικής παραγωγής των μελών-συμβαλλομένων στις 05-03-1993 με ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό/09-03-1993. Εν συνεχεία τροποποιήθηκε το καταστατικό της και προέκυψε ότι με το από 30-04-1993 ιδιωτικό συμφωνητικό, που νομίμως δημοσιεύθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου με αριθμό/03-05-1993, καθορίστηκε η νομική μορφή της εταιρείας ως αστικής εταιρείας και έγινε κωδικοποίηση του καταστατικού της. Στο καταστατικό της εταιρείας ρητώς ορίζεται ότι *«η νομική μορφή της είναι η αστική εταιρεία, όπως η φύση και η λειτουργία της καθορίζεται από τα άρθρα 741 - 784 του Αστικού Κώδικα, τα οποία εφαρμόζονται παράλληλα με του όρους του καταστατικού...»*.

Στις 19-11-2001 από τα 166 μέλη της εταιρείας υπεγράφη ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης και κωδικοποίησης του καταστατικού της με την επωνυμία «.....», το οποίο νομίμως καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό/29-11-2001.

Σύμφωνα με το κείμενο του ανωτέρω ιδιωτικού συμφωνητικού, στην από 01-03-2001 γενική συνέλευση όλων των μελών της ομάδας αποφασίστηκε η εισδοχή νέων μελών και η κωδικοποίηση του καταστατικού της εταιρείας. Το από 19-11-2001 συμφωνητικό υπέγραψε ο προσφεύγων ως μέλος της εταιρείας (στην σελίδα 16 του συμφωνητικού και με αριθμό 19). Επιπροσθέτως, στο ίδιο ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης αναφέρεται ότι ο ίδιος αποτελεί αναπληρωματικό μέλος της εξελεγκτικής επιτροπής της εταιρείας, έργο της οποίας, μεταξύ άλλων, αποτελούσε ο έλεγχος των πράξεων του διαχειριστή και η συνεργασία και συνδρομή στο έργο αυτού, η συνυπογραφή και συνυπευθυνότητα για τη λήψη δανείων, χρήση πιστώσεων, έκδοση εγγυητικών επιστολών υπέρ της ομάδας, παροχή εμπράγματης ασφάλειας σε κινητά και ακίνητα.

Η Ε.Μ.ΕΙ.Σ. απέστειλε στον προσφεύγοντα την από 11-11-2014 και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ Δ ΕΞ 2014 ειδοποίηση με την οποία τον καλούσε να τακτοποιήσει, ήτοι να εξοφλήσει ή ρυθμίσει, την ως άνω αναφερόμενη οφειλή της εταιρείας προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Κατά της ως άνω ειδοποίησης ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου την με γενικό αριθμό κατάθεσης/12-12-2014 ανακοπή και στο πλαίσιο αυτής τους ΠΛ40/07-06-2019 πρόσθετους λόγους, προβάλλοντας ως λόγους ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης α) την έλλειψη ευθύνης στο πρόσωπο του εξαιτίας του ότι ουδέποτε έχει υπογράψει ή έχει εξουσιοδοτήσει τρίτο πρόσωπο για υπογραφή των εταιρικών εγγράφων, β) την μη οριστικοποίηση των νόμιμων τίτλων λόγω μη κοινοποίησης στον ίδιο των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, γ) ότι η αστική εταιρεία «..... με ΑΦΜ, είναι μη κερδοσκοπική και ότι σε κάθε περίπτωση η ευθύνη του περιορίζεται κατά το άρθρο 759 του ΑΚ στο ποσό της εταιρικής του μερίδας και δ) την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη των επίμαχων οφειλών.

Η εν λόγω ανακοπή απορρίφθηκε για τυπικούς λόγους με την με αρ. Α324/2020 απόφαση του ιδίου δικαστηρίου, ενώ από τη με αριθ. πρωτ.-/5-7-2021 βεβαίωση της γραμματείας του δικαστηρίου προκύπτει ότι κατά της προαναφερόμενης απόφασης δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο.

Η Ε.Μ.ΕΙΣ. αφού έλαβε υπόψη ότι:

α) με το άρθρο 103 του ν. 4605/2019 προστέθηκε η παράγραφος 4 στο άρθρο 294 του ν.4072/2012,

β) με την με αρ./2020 Γνωμοδότηση του Β Τμήματος του ΝΣΚ σχετικά με την ευθύνη μελών αστικής εταιρείας για υποχρεώσεις που γεννήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του ν.4072/2012, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την Ε.2035/17.03.2020 εγκύκλιο του, διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση υποχρεώσεων αστικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα από φορολογικές οφειλές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρ. 4 παρ. 10 ν.1882/1990. Περαιτέρω διευκρινίστηκε ότι σύμφωνα με το άρθρο 294 του ν.4072/2012, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 103 του ν.4605/2019, στις αστικές εταιρείες με νομική προσωπικότητα οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρείας μέχρι του ποσού της εταιρικής τους μερίδας, με την προϋπόθεση ότι η είσοδος τους στην εταιρεία και η γένεση των υποχρεώσεων έγιναν πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου και δεν συμμετείχαν με οποιοδήποτε τρόπο στη διοίκηση και διαχείριση αυτής, απέστειλε στα μέλη της ως άνω εταιρείας έγγραφα, με τα οποία τους ενημέρωσε ότι η ευθύνη τους ως μέλη της ως άνω εταιρείας για τις οφειλές της, περιορίζεται στο ποσό της εταιρικής τους μερίδας, ήτοι στο ποσό των 264,12 ευρώ (90.000 δραχμές), σύμφωνα με το άρθρο 7 του από 12-11-2001 ιδιωτικού συμφωνητικού τροποποίησης και κωδικοποίησης του καταστατικού της ως άνω εταιρείας.

Ο περιορισμός αυτός της ευθύνης δεν μπορούσε όμως να ισχύει για τα μέλη που είχαν επιπρόσθετα σύμφωνα με το ανωτέρω συμφωνητικό τροποποίησης καταστατικού την ιδιότητα μέλους των τριμελών ελεγκτικών επιτροπών, εφόσον, όπως προαναφέρθηκε, συμμετείχαν στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας ως μέλη της εξελεγκτικής επιτροπής της.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. ΕΙ 2024/11.03.2024 αίτηση του στην Ε.Μ.ΕΙΣ., με την οποία αιτήθηκε την εφαρμογή στο πρόσωπο του των διατάξεων του άρθρου 50 ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν από το ν.4646/2019 και να παύσει η αλληλέγγυα ευθύνη του για τις φορολογικές οφειλές της αστικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», καθώς δεν συντρέχουν στο πρόσωπο του οι προϋποθέσεις καθιέρωσης της αλληλέγγυας ευθύνης του σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις.

Επί της ως άνω αίτησης η Ε.Μ.ΕΙΣ. απέστειλε την από 26.04.2024 και με αρ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Δ ΕΞ 2024 απόφαση, με την οποία η αίτηση του προσφεύγοντος για εφαρμογή στο πρόσωπο του των διατάξεων του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, δεν έγινε δεκτή για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται σε αυτή.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του καθώς και να ακυρωθεί η με αριθ. ΕΜΕΙΣ Δ..... ΕΞ 2024/26-04-2024 Απόφαση της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙΣ., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ουδέποτε έκανε οποιαδήποτε πράξη διαχείρισης για το νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «..... και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως ισχύει, πρέπει να απαλλαγεί από την ευθύνη για τις οφειλές της αστικής εταιρείας. Η αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων που συμμετέχουν σε αστική εταιρεία έχει

διαφοροποιηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 103 του ν.4605/2019 και δεν μπορεί να τεθεί εφαρμογή των διατάξεων περί προσωπικών εταιρειών και συγκεκριμένα του άρθρου 294 του ν. 4072/2012.

- Ουδέποτε απέκτησε την ιδιότητα του αναπληρωματικού μέλους της εξελεγκτικής επιτροπής της εν λόγω εταιρείας κι ουδέποτε έχει υπογράψει έγγραφο υπό την ιδιότητα αυτή. Επίσης για αναπληρωματικό μέλος εξελεγκτικής επιτροπής δεν καθιερώνεται αλληλέγγυα ευθύνη.
- Σύμφωνα με την υπ' αριθ. .../2021 αθωωτική απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, δεν αποδείχθηκε ότι συμμετείχε στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας.
- Η περίπτωση του αφορά σε αναπληρωματικό μέλος της εξελεγκτικής επιτροπής και όχι σε τακτικό μέλος, (ως έκρινε η Απόφαση .../2020) και η εν λόγω ιδιότητα (του αναπληρωματικού μέλους) δεν προσδίδει την ιδιότητα του διοικούντος και δεν καθιερώνεται αλληλέγγυα ευθύνη ως εσφαλμένα έκρινε η φορολογική αρχή. Προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την Απόφαση .../2022 του Πρωτοδικείου η οποία έκρινε περίπτωση αναπληρωματικού μέλους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζεται 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, Φ.Π.Α. και του 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 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 παραγράφου 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. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει 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 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 τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019, ορίζεται ότι:

«29. 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του νέου ΚΦΔ 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 (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 επί αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 741, 748, 756, 758 του Α.Κ. ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 741 - Έννοια

Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Άρθρο 748 - Διοίκηση της εταιρίας

Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η συναίνεση όλων των εταίρων. Αν κατά την εταιρική σύμβαση η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, σε περίπτωση αμφιβολίας η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των εταίρων.

Άρθρο 756

Με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 750 παρ. 2, ο εταίρος εφόσον έχει επιτραπεί σ' αυτόν η διαχείριση με την εταιρική σύμβαση, λογίζεται σε περίπτωση αμφιβολίας πως έχει και την πληρεξουσιότητα να αντιπροσωπεύει τους λοιπούς εταίρους απέναντι στους τρίτους.

Άρθρο 758 - Δικαιώματα στην εισφορά ή στα αποκτήματα

Οι εισφορές των εταίρων, καθώς και καθετί που αποκτάται για την εταιρία από τη διαχείρισή της, ανήκουν σε όλους τους εταίρους κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός. Καθετί που ο διαχειριστής εταίρος απέκτησε στο όνομά του, αντιπροσωπεύοντας την εταιρία, έχει υποχρέωση να το καταστήσει κοινό όλων των εταίρων κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 4 του Ν.1882/1990, ορίζεται ότι:

«10. 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 όνομα τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 3 του άρθρου 258 του Ν.4072/2012, ορίζεται 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 είσοδό του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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 τις διατάξεις της παρ. 4α του άρθρου 294 του Ν.4072/2012, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρ. 103 του ν.4605/2019, ορίζεται ότι:

«4.α. Σε εταιρεία του άρθρου 270, οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της μέχρι του ποσού της εταιρικής μερίδας τους, όταν η είσοδός τους στην εταιρεία και η γένεση των υποχρεώσεων έλαβαν χώρα πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος και δεν συμμετείχαν καθοιονδήποτε τρόπο στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας.

β. Η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς ενώπιον των Δικαστηρίων υποθέσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2035/17-03-2020 εγκύκλιο με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 23/2020 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους περί της ευθύνης μελών αστικής εταιρείας για υποχρεώσεις που γεννήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4072/2012, μετά την προσθήκη της παραγράφου 4 στο άρθρο 294 του νόμου αυτού με το άρθρο 103 του ν. 4605/2019», ορίζεται ότι:

«Κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή, την υπ' αριθμ. ΝΣΚ 23/2020 Γνωμοδότηση του Β Τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

1. Με την ως άνω Γνωμοδότηση έγινε, ομόφωνα, δεκτό, ότι η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 294 του ν.4072/2012, που προστέθηκε με το άρθρο 103 του ν.4605/2019, εφαρμόζεται (και) σε οφειλές (κύριες και πρόσθετες) αστικής κερδοσκοπικής εταιρείας από φόρους, όπως εν προκειμένω Φ.Π.Α. και παρακρατούμενους φόρους, εφόσον βεβαίως συντρέχουν οι ειδικότερες προϋποθέσεις εφαρμογής της.

2. Ακολουθεί η υπ' αριθ. ΝΣΚ 23/2020 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ ως έχει και παρακαλούμε για τις δικές σας ενέργειες κατά το μέρος της αρμοδιότητάς σας.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2173/30-10-2020 εγκύκλιο με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει», ορίζεται ότι:

«Α. Εισαγωγικά

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) 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.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι 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 οποιοσδήποτε 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. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα 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 φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, 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 τη 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. Οι μεταβατικές διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α' 201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α' 128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019, ήτοι από 12-12-2019, ορίζουν τα ακόλουθα: «29. 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 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 31 Δεκεμβρίου 2020. 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.»3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη

δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται

(α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις).

3.1 Ειδικά, για οφειλές νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, που βεβαιώθηκαν πριν από την 12.12.2019 και μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν είχαν επιβληθεί αναγκαστικά μέτρα είσπραξης συμπεριλαμβανομένης και της αναγγελίας σε διαδικασίες ατομικής ή συλλογικής εκτέλεσης ή δεν είχε εγγραφεί υποθήκη, σε βάρος των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων, εφαρμόζονται αυτοδικαίως οι νέες διατάξεις.

3.2 Για την εφαρμογή των νέων διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 στις παλαιές υποθέσεις (ανωτέρω περ. γ'), τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα υποβάλλουν σχετική αίτηση υπαγωγής στο άρθρο 34 του ν.4646/2019 έως τις 31-12-2020 προς την υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών (π.χ. Δ.Ο.Υ., Ε.Μ.ΕΙΣ, κλπ).

Για την αποδοχή της αίτησης και την απαλλαγή του αιτούντος από την αλληλέγγυα ευθύνη αρκεί η διαπίστωση είτε της λήψης μέτρων σε βάρος του για φόρους που δεν κατονομάζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είτε της μη συνδρομής έστω και μίας προϋπόθεσης εκ των α', β' και γ' της ανωτέρω παραγράφου.

3.3 Επί της αιτήσεως εκδίδεται αιτιολογημένη πράξη από τον προϊστάμενο της ανωτέρω υπηρεσίας, με την οποία η αίτηση γίνεται αποδεκτή ή απορρίπτεται. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Σε κάθε περίπτωση, ποσά που έχουν εισπραχθεί καθοιονδήποτε τρόπο από τον αιτούντα δεν επιστρέφονται.

3.4 Σε περίπτωση εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών λόγω απόρριψης των εν λόγω αιτήσεων, με την έκδοση της παρούσας παρέχεται η δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν εκ νέου αιτήσεις μέχρι 31.12.2020 με παράλληλη κοινοποίηση στη Δ/νση Επίλυσης Διαφορών. Η ίδια δυνατότητα υποβολής εκ νέου αίτησης παρέχεται και στα πρόσωπα τα οποία δεν άσκησαν ενδικοφανή προσφυγή μετά την απόρριψη των σχετικών αιτήσεων ή δεν άσκησαν προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων μετά την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής είτε ρητά είτε σιωπηρά.

4. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα. Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε.2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣΤΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις....

ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων

28. 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, σύμφωνα με την Α.1082/13-04-2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013»

Άρθρο 1

Πεδίο εφαρμογής

Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) θεωρούνται καταρχήν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις ως άνω διατάξεις οφειλών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, εκτός αν στα πρόσωπα αυτά συντρέχει περίπτωση έλλειψης υπαιτιότητας, σύμφωνα με τις κατωτέρω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζονται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα.

Άρθρο 2

Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας

Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως:

1. Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας που εμποδίζει το πρόσωπο που έχει τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ να επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του. Για την απόδειξη της αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο.

2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ για τον εκκαθαριστή μόνο για οφειλές που δημιουργούνται κατά την περίοδο της θητείας του.

3. Αποδεδειγμένη, με βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρείας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών - υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα.

4. Ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος ή απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο.

5. Παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν έχει ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα ή αποδεδειγμένη έλλειψη αποδοχής του διορισμού ή μη ανάληψη καθηκόντων διοίκησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

6. Μη εξόφληση των οφειλών προς το Δημόσιο νομικών προσώπων/νομικών οντοτήτων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία έχουν ως κύριο οικονομικό πόρο (άνω του εβδομήντα τοις εκατό (70%) των ετήσιων εσόδων τους) την τακτική χρηματοδότηση

που λαμβάνουν από το Ελληνικό Δημόσιο και το σύνολο των εσόδων τους δεν επαρκεί για την πληρωμή των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

7. Ανάλυση της διοίκησης φορέων της γενικής κυβέρνησης ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση ή / και ολοκλήρωση ελέγχου που έχει διαταχθεί από εισαγγελικές αρχές, από αρχές διαχειριστικού ελέγχου ή από ανεξάρτητες αρχές.

8. Ορισμός ως νομίμου εκπροσώπου αλλοδαπού νομικού προσώπου / νομικής οντότητας, το οποίο δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον, στον εν λόγω νόμιμο εκπρόσωπο δίδεται συγκεκριμένη εντολή ή παρέχεται συγκεκριμένη εξουσιοδότηση από τα πρόσωπα τα οποία διοικούν το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα, ιδίως με σκοπό την εκπλήρωση διαδικαστικών υποχρεώσεων του αλλοδαπού νομικού προσώπου/νομικής οντότητας στην Ελλάδα ή τη διεκπεραίωση συγκεκριμένων υποθέσεων (ενδεικτικά: εκπροσώπηση στην Ελλάδα για την ίδρυση θυγατρικής εταιρείας, εκπροσώπηση για την αγορά ή την πώληση ακινήτου στην Ελλάδα, εκπροσώπηση ενώπιον δημοσίων υπηρεσιών, εκπροσώπηση για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού κ.λπ.).

9. 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 ενδεικτικά: 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 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, εν προκειμένω, όπως αναφέρθηκε στο ανωτέρω ιστορικό, σύμφωνα με το από 19-11-2001 ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης και κωδικοποίησης του καταστατικού της Ομάδας παραγωγών με την επωνυμία «.....», το οποίο νομίμως καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό/29-11-2001, ο προσφεύγων υπέγραψε ως μέλος της εν λόγω εταιρείας (στην σελίδα 16 του συμφωνητικού και με αριθμό ..). Επιπροσθέτως, στο ίδιο ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης αναφέρεται ότι ο ίδιος αποτελεί αναπληρωματικό μέλος της εξελεγκτικής επιτροπής της εταιρείας, έργο της οποίας, μεταξύ άλλων, αποτελούσε ο έλεγχος των πράξεων του διαχειριστή και η συνεργασία και συνδρομή στο έργο αυτού, η συνυπογραφή και συνυπευθυνότητα για τη λήψη δανείων, χρήση πιστώσεων, έκδοση εγγυητικών επιστολών υπέρ της ομάδας, παροχή εμπράγματης ασφάλειας σε κινητά και ακίνητα.

Η Ε.Μ.ΕΙΣ. απέστειλε στον προσφεύγοντα την από 11-11-2014 και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ Δ ΕΞ 2014 ειδοποίηση με την οποία τον καλούσε να τακτοποιήσει, ήτοι να εξοφλήσει ή ρυθμίσει, οφειλή της εταιρείας προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Κατά της ως άνω ειδοποίησης ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ανακοπή, η οποία απορρίφθηκε για τυπικούς λόγους με την με αριθ. .../2020 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, ενώ από τη με αριθ. πρωτ./5-7-2021 βεβαίωση της γραμματείας του δικαστηρίου προκύπτει ότι κατά της προαναφερόμενης απόφασης δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο. Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. ΕΙ 2024/11.03.2024 αίτηση του στην Ε.Μ.ΕΙΣ., με την οποία αιτήθηκε την εφαρμογή στο πρόσωπο του των διατάξεων του άρθρου 50 ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν από το ν.4646/2019 και να παύσει η αλληλέγγυα ευθύνη του για τις φορολογικές οφειλές της αστικής εταιρείας με την επωνυμία «..... καθώς δεν συντρέχουν στο πρόσωπο του οι προϋποθέσεις καθιέρωσης της αλληλέγγυας ευθύνης του σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις.

Επί της ως άνω αίτησης η Ε.Μ.ΕΙΣ. απέστειλε την από 26.04.2024 και με αρ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Δ ΕΞ 2024 απόφαση, με την οποία η αίτηση του προσφεύγοντος για εφαρμογή στο πρόσωπο του των διατάξεων του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, δεν

έγινε δεκτή για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται σε αυτή και κατά αυτής προσφεύγει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά βάση ισχυρίζεται ότι η αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων που συμμετέχουν σε αστική εταιρεία έχει διαφοροποιηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 103 του ν.4605/2019 και δεν μπορεί να τεθεί εφαρμογής των διατάξεων περί προσωπικών εταιρειών και συγκεκριμένα του άρθρου 294 του ν.4072/2012, ως εκ τούτου ζητά να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως ισχύει και να απαλλαγεί από την ευθύνη για τις οφειλές της αστικής εταιρείας με την επωνυμία «..... με Α.Φ.Μ.», καθώς σύμφωνα και με την υπ' αριθ./2021 αθωωτική απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, δεν αποδείχθηκε ότι συμμετείχε στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας.

Επειδή, στο πλαίσιο επανεξέτασης και ως προς την ανωτέρω επικαλούμενη απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Ε.Μ.ΕΙΣ. το από 17/10/2024 και με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2024 έγγραφο με το οποίο ζητήθηκαν περεταίρω διευκρινήσεις και απόψεις. Η ως άνω Υπηρεσία απέστειλε το από 18/10/2024 και με αριθμ.πρωτ.Ε.Μ.ΕΙΣ.Α.....ΕΞ2024 έγγραφό της με το οποίο εισηγήθηκε τα εξής:

«Με την παρούσα σας γνωρίζουμε επιπλέον τα κάτωθι:

1. Αρχικά κατ' εφαρμογή της παραγράφου 10 του άρθρου 4 του νόμου 1882/1990, σύμφωνα με την οποία «10. 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 όνομα τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους» και του άρθρου 270 του ν. 4072/2012, σύμφωνα με το οποίο «1. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου, με εξαίρεση εκείνη της παρ. 3 του άρθρου 251, εφαρμόζονται αναλόγως και στην αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα...», η Υπηρεσία μας απέστειλε προς τον προσφεύγοντα με την ιδιότητά του ως μέλους της αστικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ την από 11.11.2014 και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ Δ ΕΞ 2014 ειδοποίηση με την οποία ο προσφεύγων κλήθηκε να τακτοποιήσει, ήτοι να εξοφλήσει ή ρυθμίσει, την ως άνω αναφερόμενη οφειλή της εταιρείας προς το Ελληνικό Δημόσιο.

2. Ακολούθως και κατόπιν της με αρ./2020 Γνωμοδότησης του Β Τμήματος του ΝΣΚ (η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την Ε 2035/17.03.2020 εγκύκλιό του σχετικά με την ευθύνη μελών αστικής εταιρείας για υποχρεώσεις που γεννήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 294 παρ. 4 του ν. 4072/2012, όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με το άρθρο 103 του ν. 4605/2019, η υπηρεσία μας απέστειλε στον προσφεύγοντα το από 19.05.2020 και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ Δ ΕΞ 2020 έγγραφο, με το οποίο του γνωστοποίησε ότι η ευθύνη του ως μέλους της αστικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ περιορίζεται μέχρι του ποσού της εταιρικής του μερίδας.

3. Ωστόσο ο περιορισμός της ευθύνης για χρέη αστικών εταιρειών με νομική προσωπικότητα αφορά αποκλειστικά τα μέλη αυτών και όχι τους συμμετέχοντες καθ' οποιοδήποτε τρόπο στην διοίκηση και διαχείριση αυτών. Το ανωτέρω ορίζεται ρητά στην παρ. 4 του άρθρου 294 του ν. 4072/2012, ως εξής «...4.α. Σε εταιρεία του άρθρου 270, οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της μέχρι του ποσού της εταιρικής μερίδας τους, όταν η είσοδός τους στην εταιρεία και η γένεση των υποχρεώσεων έλαβαν χώρα πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος και δεν συμμετείχαν καθοιονδήποτε τρόπο στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας. β. Η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς ενώπιον των Δικαστηρίων υποθέσεις».

4. Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων εκτός από την ιδιότητα του μέλους της αστικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ έχει και την ιδιότητα του αναπληρωματικού μέλους της εξελεγκτικής επιτροπής της ίδιας εταιρείας, έργο της οποίας, μεταξύ άλλων, αποτελούσε ο έλεγχος των πράξεων του διαχειριστή και η συνεργασία και συνδρομή στο έργο αυτού, η συνυπογραφή και συνυπευθυνότητα για τη λήψη δανείων, χρήση

πιστώσεων, έκδοση εγγυητικών επιστολών υπέρ της ομάδας, παροχή εμπράγματης ασφάλειας σε κινητά και ακίνητα.

Με την ιδιότητα του αυτή ο προσφεύγων συνεχίζει να ευθύνεται για την καταβολή χρεών της εταιρείας «..... με ΑΦΜ, παρά την απαλλαγή του από την ευθύνη με την ιδιότητα του απλού μέλους της εταιρείας (ΔΠρΒέροιας 265/2020).

5. Εντωμεταξύ και κατόπιν της με αριθμό/2018 αίτησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σε βάρος του προσφεύγοντος από την Εισαγγελία Πρωτοδικών ασκήθηκε ποινική δίωξη για το αδίκημα μη καταβολής χρεών στο Ελληνικό Δημόσιο κατ' εξακολούθηση κατ' άρθρο 25 παρ. 1 του ν. 1882/1990.

Με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου ο προσφεύγων κηρύχθηκε αθώος του ότι «...με πρόθεση καθυστέρησε να καταβάλει βεβαιωμένα στην αρμόδια υπηρεσία και δη στην Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, χρέη του προς το Δημόσιο ως μέλος της αστικής εταιρείας «ΑΘΗΝΑ -»... Συγκεκριμένα στον παραπάνω τόπο και χρονικό διάστημα, υπό την ανωτέρω αναφερθείσα ιδιότητα και επομένως ως εκ της ιδιότητας του αυτής υπόχρεος αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για την καταβολή των οφειλών προς το Δημόσιο της ανωτέρω, δεν κατέβαλε στο δημόσιο το συνολικό ποσό των 2.825.970,17 ευρώ...».

Μάλιστα από το σκεπτικό της ως άνω απόφασης προκύπτει ότι το αρμόδιο ποινικό Δικαστήριο έλαβε υπόψη του τόσο την νέα διάταξη του άρθρου 294 του ν. 4072/2012, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του ν. 4605/2019, όσο και την με αρ. 23/2020 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ σχετικά με τον περιορισμό της ευθύνης των μελών αστικών εταιρειών. Περαιτέρω και σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθ. 122/2021 απόφασης του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου «...από την κύρια αποδεικτική διαδικασία γενικά, από τα έγγραφα που αναγνώστηκαν στο ακροατήριο... δεν αποδείχθηκε και το Δικαστήριο δεν πείστηκε ότι ο κατηγορούμενος ... με πρόθεση καθυστέρησε να καταβάλει βεβαιωμένα στην αρμοδία υπηρεσία και δη στην Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, χρέη του προς το Δημόσιο ως μέλος της αστικής εταιρείας «.....».

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποινικό Δικαστήριο έκρινε αποκλειστικά και μόνο αν ο προσφεύγων τέλεσε την αποδιδόμενη αξιόποινη πράξη με την ιδιότητα του απλού μέλους της εταιρείας, χωρίς να έχει λάβει υπόψη του το γεγονός ότι ο προσφεύγων έχει και την ιδιότητα του μέλους της εξελεγκτικής επιτροπής της ίδιας εταιρείας, και με την ιδιότητα αυτή συμμετείχε στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας (ΔΠρΒέροιας 265/2020). Για τον λόγο αυτό η υπ' αριθ./2021 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου ουδεμία κρίση περί μη συμμετοχής του προσφεύγοντος στην διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας περιέχει.

6. Βάσει όλων των παραπάνω εν προκειμένω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 294 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 270 του ν. 4072/2012, καθώς και η παρ. 28 της εγκυκλίου Ε.2173/30.10.2020 «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει».

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω σημειώνονται τα εξής:

Η προβλεπόμενη από τις διατάξεις των άρθρων 741 επ. ΑΚ εταιρεία (αστική εταιρία), αποτελούσα ένωση προσώπων υπό εταιρική μορφή, δεν είναι, καταρχήν, νομικό πρόσωπο. Υπό αυτή την έννοια, η εταιρική δραστηριότητα αυτής ασκείται στο όνομα και για λογαριασμό όλων των εταίρων (άρθρα 748, 756, 758 παρ. 2 ΑΚ), ενώ η ίδια δεν έχει περιουσία, αλλά υφίσταται μόνο κοινή περιουσία, τα αντικείμενα της οποίας ανήκουν σε όλους τους εταίρους, εξ αδιαιρέτου. Μπορεί, επίσης, να επιδιώκει οποιοδήποτε σκοπό, συμπεριλαμβανομένου και του μη κερδοσκοπικού, το ρυθμιστικό δε πλαίσιο της καθορίζεται από τα συμβαλλόμενα μέρη, στο καταστατικό που συνοδεύει τη σύστασή της, και ελλείψει συμβατικής ρύθμισης εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 741 επ. Στην αναφερόμενη περίπτωση, οι υποχρεώσεις της εταιρείας απέναντι σε τρίτους βαρύνουν όλους τους εταίρους, κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας εκάστου (759 ΑΚ, Εφ.Θεσ.1574/2013, Εφ.Αθ. 9785/1988).

Βεβαίως, η ως άνω μορφή εταιρικής οργάνωσης μπορεί να αποκτήσει νομική προσωπικότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 784 ΑΚ και κατά τις εκεί διακρίσεις και προϋποθέσεις (επιδίωξη οικονομικού σκοπού - ο οποίος, σημειωτέον, δεν ταυτίζεται, κατ' ανάγκη, με κερδοσκοπικό σκοπό, βλ. Εφ.Θεσ. 1574/2013, Απ. Γεωργιάδης, Ενοχικό Δίκαιο, Ειδικό Μέρος,

Τόμος ΙΙ, σελ. 768 -, σύνταξη εγγράφου (καταστατικό) και δημοσίευση αυτού, κατά τις διατάξεις των άρθρων 42-44 του ΕμπΝ). Στην περίπτωση αυτή, η αστική εταιρεία έχει πλήρη δικαιοπρακτική ικανότητα ως προς τις έννομες σχέσεις, για τις οποίες αποκτά ικανότητα δικαίου, καθώς επίσης και περιουσία διαφορετική από εκείνη των μελών της.

Πάντως εξαιτίας του γεγονότος ότι ο Αστικός Κώδικας, με το ως άνω άρθρο 784, δεν κατάφερε να αποσαφηνίσει επαρκώς το αν οι εταίροι αστικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα ευθύνονται ή όχι (και σε ποιο βαθμό) για τα έναντι τρίτων χρέη της, αφού όλες οι διατάξεις αυτού για την εταιρεία έχουν ως αφετηρία ότι η αστική εταιρεία είναι ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα. Το γεγονός αυτό υπαγόρευσε την ανάγκη ρύθμισης, με το ν. 4072/2012, των θεμάτων αυτών, καθιερώνοντας, με τη διάταξη του άρθρου 270, σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 249 του νόμου αυτού, την παράλληλη, απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των εταίρων της αστικής εταιρείας, που έχει νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της εταιρείας (βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4072/2012).

Με την διάταξη του άρθρου 103 του ν. 4605/2019, με την οποία, στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 294 του ν.4072/2012 και μετά την παράγραφο 3 αυτού, προστέθηκε η νέα παράγραφος 4 με την οποία ορίζεται ότι *«ειδικά σε εταιρείες του άρθρου 270 του ν. 4072/2012, όπως εν προκειμένω, δηλαδή σε αστικές εταιρείες με νομική προσωπικότητα, οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρείας μέχρι του ποσού της εταιρικής μερίδας τους, υπό την προϋπόθεση, όμως, ότι η είσοδος τους στην εταιρεία και η γένεση των υποχρεώσεων έλαβαν χώρα πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού και ότι δεν συμμετείχαν καθ' οιονδήποτε τρόπο στη διοίκηση και διαχείριση αυτής»*. Ορίζεται, επίσης, ότι η ανωτέρω ρύθμιση καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς ενώπιον των δικαστηρίων υποθέσεις.

Με την τελευταία ως άνω διάταξη, προβλέπεται ότι, υπό τις αναφερόμενες εκεί προϋποθέσεις (είσοδος του εταίρου στην εταιρεία και γένεση της υποχρέωσης πριν την 11-04-2012 - χρόνος έναρξης ισχύος του ν.4072/2012, καθώς και μη συμμετοχή τούτου στην διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας), ο εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εταιρικής μερίδας του και όχι απεριόριστα και εις ολόκληρον.

Συμπερασματικά και σύμφωνα με τα προεκτεθέντα η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 294 του ν. 4072/2012, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 103 του ν. 4605/2019 εφαρμόζεται σε οφειλές αστικής κερδοσκοπικής εταιρείας, εφόσον βέβαια συντρέχουν οι ειδικότερες προϋποθέσεις εφαρμογής της.

Στην υπό κρίση περίπτωση και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- ο προσφεύγων στο από 12/11/2001 καταστατικό της ως άνω αστικής εταιρείας δηλώνεται ως αναπληρωματικό μέλος της εξελεγκτικής επιτροπής. Σημειώνεται ότι στο εν λόγω καταστατικό και συγκεκριμένα στο άρθρο 12 αναφέρεται ότι η «ομάδα» εκτός από τον διαχειριστή της ορίζει και τριμελή ελεγκτική επιτροπή με τρία τακτικά και τρία αναπληρωματικά μέλη και έργο της επιτροπής είναι ο έλεγχος των πράξεων του διαχειριστή και η συνεργασία και η συνδρομή στο έργο αυτού, τον οποίο πρέπει να βοηθούν χωρίς στο εν λόγω άρθρο να υφίσταται καμία διάκριση αρμοδιοτήτων και ευθυνών μεταξύ τακτικών και αναπληρωματικών μελών,

- στα στοιχεία του φακέλου αναφέρονται οριστικές δικαστικές αποφάσεις σύμφωνα με τις οποίες κρίθηκε ότι τα απλά μέλη της αστικής εταιρείας ευθύνονται μέχρι το ύψος της αστικής του μερίδας και στο πλαίσιο αυτό η φορολογική διοίκηση περιόρισε την αλληλέγγυα ευθύνη αυτών αναλόγως. Περαιτέρω ως προς την περίπτωση τακτικού μέλους της εξελεγκτικής επιτροπής υφίσταται οριστική απόφαση δικαστηρίου (Α265/2020) με την οποία κρίθηκε ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 294 παρ.4 του ν.4072/2012 περί περιορισμού της ευθύνης καθώς όπως προκύπτει από το από 12/11/2001 ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης του καταστατικού (σελ.5 και άρθρο 12) ο διάδικος συμμετείχε στην διοίκηση και την διαχείριση της εταιρείας ως τακτικό μέλος της εξελεγκτικής επιτροπής,

- με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα δικαστική απόφαση με αριθ. Α456/2022 κρίθηκε η περίπτωση ως απλού μέλους της αστικής εταιρείας και όχι αναπληρωματικού μέλους εξελεγκτικής επιτροπής αυτής, ως εσφαλμένα αναφέρει ο προσφεύγων και ως αναφέρθηκε

ανωτέρω για την περίπτωση αυτή (του απλού μέλους αστικής εταιρείας) η φορολογική διοίκηση έχει περιορίσει την ευθύνη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 294 παρ.4 του ν.4072/2012, - από την επικαλούμενη επίσης από τον προσφεύγοντα απόφαση ποινικού δικαστηρίου/2021 που εκδόθηκε στο πλαίσιο άσκησης ποινικής δίωξης από την φορολογική αρχή ως αναφέρθηκε και ανωτέρω από την Ε.Μ.ΕΙΣ. προκύπτει ότι το ποινικό Δικαστήριο έκρινε αποκλειστικά και μόνο αν ο προσφεύγων τέλεσε την αποδιδόμενη αξιόποινη πράξη με την ιδιότητα του απλού μέλους της εταιρείας, χωρίς να έχει λάβει υπόψη του το γεγονός ότι ο προσφεύγων έχει και την ιδιότητα του μέλους της εξελεγκτικής επιτροπής της ίδιας εταιρείας, και με την ιδιότητα αυτή συμμετείχε στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας (ΔΠρΒέροιας 265/2020). Για τον λόγο αυτό η εν λόγω απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου ουδεμία κρίση περί μη συμμετοχής του προσφεύγοντος στην διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας περιέχει.

- με την αιτιολογική έκθεση τόσο της διάταξης του άρθρου 50 του ΚΦΔ (όσο και της προγενέστερης του άρθρου 115 του ν. 2238/1994), προκύπτει ότι η ευθύνη των ομορρυθμων εταίρων διαφέρει ουσιωδώς, τόσο ως προς τη φύση, όσο και ως προς την έκταση, από εκείνη των διοικούντων τις λοιπές νομικές οντότητες και άλλωστε στην σχετική Εγκύκλιο Ε.2173/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή του άρθρου 50 του ΚΦΔ, αναφέρεται σαφώς ότι : «ΣΤ.[...] 28. 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.»

Συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος δεν είναι εφαρμοστέα η διάταξη του άρθρ. 50 του ΚΦΔ, αλλά ισχύει η διάταξη του άρθρου 270 του ν.4072/2012, όπου ορίζεται ότι για τις αστικές εταιρείες με νομική προσωπικότητα εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις περί ομόρρυθμης εταιρείας.

Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ (άρθρου 49 του νέου ΚΦΔ) και η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **10-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID.....) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της από 26-04-2024 και με αριθ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ Δ..... ΕΞ 2024/26-04-2024 Απόφασης της Προϊσταμένης της Ε.Μ.ΕΙΣ..

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένης
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.