



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604526
ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 22/6/2016

Αριθμός απόφασης: 2307

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

- 1.** Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ2014/9-4-2014 (ΦΕΚ 975/τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 25/2/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό/ 20-1-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ για τη χρήση 2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τη με αριθμό/ 20-1-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ για τη χρήση 2009, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/1/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/2/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/ 20-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης για το έτος 2009, που εκδόθηκε βάσει της από 20/1/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) κατόπιν της με αριθμό/ 21-12-2015 εντολής ελέγχου, προσδιορίστηκε φόρος εκρών για την επιχείρηση με ΑΦΜ ποσού 293.110,55€ (αντί για 254.783,49€ βάσει της με αριθμό/ 10-5-2010 δήλωσης της επιχείρησης), πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 45.992,47€, ήτοι συνολικό ποσό 84.319,53€.

Οι κ.κ. με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ ήταν διαχειριστές της εταιρίας Οι δύο πρώτοι ήταν και εταίροι της, μαζί με τους κ.κ., και Στις 28/7/2008 έπαψε να είναι διαχειριστής ο κ. Με τη με αριθμό/ 29-12-2009 συμβολαιογραφική πράξη πώλησης εταιρικών μεριδίων της συμβολαιογράφου, οι κ.κ. και πώλησαν τα εταιρικά τους μερίδια στον κ. με ΑΦΜ Μετά από την προαναφερθείσα πράξη πώλησης μεριδίων, ο κ. έπαψε να είναι διαχειριστής της εταιρίας, ενώ ο κ. παρέμεινε διαχειριστής μέχρι τις 31/10/2011. Με τη με αριθμό/ 17-7-2015 συμβολαιογραφική πράξη λύσης της εταιρίας που συνέταξε η συμβολαιογράφος, η έχει λυθεί και τελεί υπό εκκαθάριση. Εκκαθαριστής της έχει οριστεί ο κ. με ΑΦΜ

Ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση ως προς τον ίδιο των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Ήταν διαχειριστής της εταιρίας τη συγκεκριμένη περίοδο, αλλά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 115 παράγραφος 3 του ν.2238/1994, ευθύνεται μόνο εφόσον το νομικό πρόσωπο βρίσκεται σε παραγωγική λειτουργία. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το νομικό πρόσωπο έχει λυθεί και τεθεί σε εκκαθάριση, οπότε ευθύνη έχει μόνο ο εκκαθαριστής. (Σχετ. ΣτΕ 3/2000, ΣτΕ 1590/2000, ΠΟΛ1272/ 9-11-1998)
2. Ο έλεγχος πραγματοποίησε εξωλογιστικό προσδιορισμό κερδών της εταιρίας για τη χρήση 2009, αλλά στην πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. φαίνεται να δέχεται ότι στο ταμείο υπήρχε ποσό 201.721,34€ και επ' αυτού καταλογίζει Φ.Π.Α. και τον καλεί να πληρώσει. Αυτή η πράξη είναι σε αντίθεση με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του παρακρατούμενου φόρου, στην οποία ο έλεγχος θεώρησε ότι το ταμείο ήταν 0€.
3. Ακόμη και αν κριθεί ότι ευθύνεται και ο ίδιος για τις εν λόγω πράξεις, θα πρέπει να μειωθεί η ευθύνη του στο 1/2 ή 1/3 του ποσού, καθώς δεν αποτελούσε τον μοναδικό διαχειριστή της εταιρίας και οι διατάξεις του άρθρου 115 παράγραφος 2 του ν.2238/1994 ορίζουν ότι οι

διοικούντες ευθύνονται «προσωπικά και αλληλεγγύως», αλλά όχι «εις ολόκληρον», όπως ρητά ορίζεται σε άλλες διατάξεις από το νομοθέτη.

Όσον αφορά το δικαίωμα του προσφεύγοντα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή»:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 «Αλληλέγγυα ευθύνη» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 47 του ν.4223/2013: *«7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»*

Ως εκ των ανωτέρω συνάγεται, παραδεκτώς υποβάλλεται η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.

Όσον αφορά στη συνυπευθυνότητά του (1^{ος} λόγος) και στην ευθύνη εις ολόκληρο (3^{ος} λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 «Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου» του ν.2859/2000: *«Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:*

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 38,

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,

γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 «Λοιπές διαδικαστικές διατάξεις» του ν.2859/2000: *«1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 115 «Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα» του ν.2238/1994, όπως ίσχυε για τις συγκεκριμένες χρήσεις:

«2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1103/ 12-10-2004 «Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ).»:

«Γ) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Γ-Α. Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου

Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 38, β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου. ...

Γ-Δ. Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 Ν. 2238/1994, κατά τη διάρκεια λειτουργίας τους ως προς το Φ.Π.Α. (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί, δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις, αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμοί)

Από το συνδυασμό των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων (22 παραγ. 7 Ν. 2648/98 και Ν. 2859/2000) και του άρθρου 115 του ΚΦΕ προκύπτουν τα εξής ως προς την ευθύνη των διοικούντων κατά τη διάρκεια λειτουργίας των Νομικών Προσώπων για το Φ.Π.Α.:

Εάν ο Φ.Π.Α. είχε χρεωθεί στα τιμολόγια κλπ και δεν αποδόθηκε ευθύνονται και οι μεταγενέστεροι διοικούντες το νομικό πρόσωπο. Δηλαδή ευθύνονται όλα τα πρόσωπα που είχαν μια από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά (Άρθρο 115 παραγ. 3α ΚΦΕ).

Εάν δεν χρεώθηκε ο Φ.Π.Α. στα παραστατικά στοιχεία τότε ευθύνονται μόνο οι διοικούντες κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή ουσιαστικά κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων (Άρθρο 115 παραγ. 3β Κ.Φ.Ε.).

Όταν γίνει έλεγχος και χρεωθεί Φ.Π.Α. ευθύνονται οι διοικούντες στο συγκεκριμένο χρόνο του ελέγχου και σε περίπτωση αλλαγής διοίκησης και οι μετέπειτα διοικούντες το νομικό πρόσωπο. (Άρθρο 115 παραγ. 3α Κ.Φ.Ε., σε συνδυασμό με το άρθρο 22 παραγ. 7 Ν. 2648/98 και άρθρο 55 Ν. 2859/2000).»

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, υπεύθυνοι για το Φ.Π.Α. του νομικού προσώπου είναι οι διαχειριστές για το έτος που αφορά ο έλεγχος και όλοι οι μετέπειτα διοικούντες και ευθύνονται ως πρωτοφειλέτες και όχι ως εγγυητές, δηλαδή η ευθύνη τους είναι εις ολόκληρον. Ως εκ των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Όσον αφορά στο υπόλοιπο του ταμείου και στον υπολογισμό του Φ.Π.Α. (2^{ος} λόγος)

Επειδή η ίδια η εταιρία με την εγγραφή στα βιβλία της έκρινε ότι επί των ημερών που διαχειριστής ήταν και ο προσφεύγων και με ευθύνη του εταίρου διαχειριστή κ. υφίστατο έλλειμμα ταμείου, όπως φαίνεται και από την αιτιολογία της πράξης: «χρέωση ελλείμματος ταμείου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Θέματα φορολογικών ελέγχων» του ν.3296/2004: *«2. Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικώς έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε περιπτώσεις διαπίστωσης αρνητικών ή θετικών διαφορών με βάση τον παραπάνω έλεγχο, οι διαφορές αυτές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξαρτήτως της προέλευσης τους, προστίθενται ως διαφορές καθαρών κερδών και παράλληλα προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.»*

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1027/ 22-2-2005 «Οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν.3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις (Αρ.Πρ. 1018145/1103/ΔΕ-Α')» : *«Σύμφωνα με τις υπόψη νέες διατάξεις, οι προκύπτουσες από τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων αρνητικές ή θετικές διαφορές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, προστίθενται σε κάθε περίπτωση στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης, θεωρούμενες ουσιαστικά ως λογιστικές διαφορές και παράλληλα οι διαφορές αυτές προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς στις λοιπές φορολογίες.»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθά η φορολογική αρχή στη διαπίστωση του ελλείμματος, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, προσέθεσε αυτό στις λοιπές εκροές και καταλόγισε φόρο εκρών ποσού 38.327,06€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 25-2-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Με τη με αριθμό/ 20-1-2016 Πράξη για το έτος 2009

Αξία φορολογητέων εκροών	1.542.687,08€
Αξία φορολογητέων εισροών	1.128.897,80€
Φόρος εκροών	293.110,55€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	254.783,49€
Χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.	38.327,06€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Χ120%)	45.992,47€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	84.319,53€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν.2717/1999).