



**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: 2305

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, οδός κατά των με αριθμό και/ 20-1-2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ ετών 2007 και 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό και/ 20-1-2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ ετών 2007 και 2008, των οποίων 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/ 20-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης για το έτος 2007, που εκδόθηκε βάσει της από 20/1/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών κατόπιν της με αριθμό/ 21-12-2015 εντολής ελέγχου, προσδιορίστηκε φόρος για την επιχείρηση με ΑΦΜ ποσού 4.986,81€ (αντί για 4.603,25€ βάσει της με αριθμό/ 26-3-2008 δήλωσης της επιχείρησης), πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 460,27€, ήτοι συνολικό ποσό 843,83€.

Με τη με αριθμό/ 20-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης για το έτος 2008, που εκδόθηκε βάσει της από 20/1/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών κατόπιν της με αριθμό/ 21-12-2015 εντολής ελέγχου, προσδιορίστηκε φόρος για την επιχείρηση με ΑΦΜ ποσού 8.465,85€ (αντί για 5.554,11€ βάσει της με αριθμό/ 19-8-2009 δήλωσης της επιχείρησης), πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 3.494,09€, ήτοι συνολικό ποσό 6.405,83€.

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 τις συγκεκριμένες περιόδους, 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. 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)

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:

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, 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).»:

«5. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, όπως οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με την παρ. 6 του άρθρου 22 του Ν. 2648/1998 και ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου, από 01-12-1998, ορίζεται, ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του πιο πάνω άρθρου, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους 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.

6. Με τις αναφερόμενες στην προηγούμενη παράγραφο διατάξεις, η ευθύνη των οριζόμενων στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 προσώπων, επεκτείνεται και κατά το χρόνο λειτουργίας των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ίδιου πιο πάνω νόμου, μόνον όμως για τους παρακρατούμενους φόρους. Ειδικότερα:

α) Εάν έχει διενεργηθεί η παρακράτηση του φόρου από το νομικό πρόσωπο, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, από την ημέρα που έληξε η προθεσμία απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Εάν δεν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου από το νομικό πρόσωπο, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου, κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 «Απόδοση του φόρου με διμηνιαίες δηλώσεις» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 5 του ν.2753/1999: «1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων α, ε και η της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή για το ψηφίο 1 την εικοστή (20ή) ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.»

Επειδή, εν προκειμένω, δεν είχε παρακρατηθεί ο αναλογούν Φ.Μ.Υ., σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, υπεύθυνοι για τους παρακρατούμενους φόρους του νομικού προσώπου είναι οι διαχειριστές από το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου, ήτοι και στις δύο χρονιές πριν την

31/12/2008 και ένθεν. Ως εκ των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη συνυπευθυνότητάς του είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Όσον αφορά στην ευθύνη εις ολόκληρον (2^{ος} λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 «Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων» του ν.2065/1992: «1. Όποιος δεν υποβάλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση με βάση τα δεδομένα των υπ' αυτού τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλων φόρων τελών και εισφορών που παρακρατούνται, επιρρίπτονται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο, ... 3.Υπόχρεοι για την απόδοση των φόρων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου στην περίπτωση των νομικών προσώπων είναι: α) Οι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου, καθώς και όλα τα, κατά τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, δυνάμενα να προσωποκρατηθούν για χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο πρόσωπα. β) Επί αλλοδαπών πάσης μορφής επιχειρήσεων, οι ορισθέντες ως εκπρόσωποι τους στην Ελλάδα.»

Επειδή οι διαχειριστές της Ε.Π.Ε. ευθύνονται ως πρωτοφειλέτες και όχι ως εγγυητές, η ευθύνη τους είναι εις ολόκληρον. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

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 2008**

Διαφορά καθαρών αποδοχών	15.487,42€
Διαφορά φόρου	2.911,74€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Χ120%)	3.494,09€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.405,83€

Με τη με αριθμό/ 20-1-2016 Πράξη για το έτος 2007

Διαφορά καθαρών αποδοχών	1.849,33€
Διαφορά φόρου	383,56€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Χ120%)	460,27€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	843,83€

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).