



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 03-01-2022



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **3**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, ως ομόρρυθμοι εταίρου της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα:

«.....», νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό/28-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, β) της με αρ./28-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορ. έτους 2018, γ) της υπ' αριθμ./28-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2017, δ) της υπ' αριθμ./28-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, 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:

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» διαφορά φόρου ύψους 26.098,11€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 13.049,05€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 39.147,16€.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» διαφορά φόρου ύψους 23.064,56€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 11.532,28€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 34.596,84€.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2017 επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» διαφορά φόρου ύψους 21.598,43€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 10.799,21€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 32.397,64€.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2018 επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» διαφορά φόρου ύψους 20.903,58€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 10.451,79€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 31.355,37€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της με το οποίο αποστάλθηκε ο φάκελος της υπ' αριθμ./2018 υπόθεσης με τις από 05/02/2021 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ (ν. 4308/2014), Φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Με τα ανωτέρω έγγραφα γνωστοποιούνταν ότι η επιχείρηση με την επωνυμία “.....” υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

ΧΡΗΣΗ 2017-

- Για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως και 10-11-2017 -

1) Μη έκδοση ΑΛΠ σε **τουλάχιστον 23 περιπτώσεις** πώλησης υγραερίου κίνησης (LPG) (μία τουλάχιστον ανά ημέρα παραλαβής υγραερίου και καταγραφής των ενδείξεων των μετρητών στο τιμολόγιο αγοράς) **συνολικής αξίας 81.450,55 €** (εμπεριέχεται ΦΠΑ 24%), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις που επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/13, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

- Για το χρονικό διάστημα από 11-11-2017 έως και 31-12-2017

2) Μη έκδοση ΑΛΠ σε **τουλάχιστον 8 περιπτώσεις** πώλησης υγραερίου κίνησης (LPG) (μία τουλάχιστον ανά ημέρα βάσει εκδοθέντων #Ζ#) **συνολικής αξίας 5.964,82 €** (εμπεριέχεται ΦΠΑ 24%), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις που επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/13, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

3) **Δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία** και δεν συμπεριλήφθησαν στην αντίστοιχη περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου του οικείου έτους **φορολογητέες εκροές συνολικής αξίας 24.176,54€ (καθαράς αξίας 19.497,21€ και ΦΠΑ 24% 4.679,33 €)** από την πώληση υγρών καυσίμων για τις οποίες έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία αξίας μέσω του συστήματος εισροών - εκροών.

ΧΡΗΣΗ 2018:

1) Μη έκδοση ΑΛΠ σε **τουλάχιστον 22 περιπτώσεις** πώλησης υγραερίου κίνησης (LPG) (μία τουλάχιστον ανά ημέρα βάσει εκδοθέντων #Ζ#) **συνολικής αξίας 4.948,73€** (καθαρή αξία 3.990,91€ και ΦΠΑ 24% αξίας 957,82€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις που επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/13, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

2) **Δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία** και δεν συμπεριλήφθησαν στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ Α' & Β' τριμήνου του οικείου έτους φορολογητέες εκροές συνολικής αξίας 103.053,12€ (καθαρή αξία 83.107,35€ και αξία ΦΠΑ 24% 19.945,77€) από την πώληση υγρών καυσίμων για τις οποίες έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία αξίας μέσω του συστήματος εισροών -

εκρών.

Συνολικά όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος και την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (μη δηλωθέν εισόδημα) προκύπτουν τα ακόλουθα:

Χρήση 2017

Στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση του οικείου φορολογικού έτους η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν συμπεριέλαβε έσοδα από πώληση υγρών καυσίμων και υγραερίου κίνησης καθαρής αξίας **89.993,48 €** .

Χρήση 2018

Στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση του οικείου φορολογικού έτους η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν συμπεριέλαβε έσοδα από πώληση υγρών καυσίμων και υγραερίου κίνησης καθαρής αξίας **87.098,27€**.

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ
2017	111.591,91 €	89.993,48 €	21.598,43 €
2018	108.001,85 €	87.098,27 €	20.903,58 €
ΣΥΝΟΛΑ	219.593,76 €	177.091,75 €	42.502,01 €

Ακολούθως, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../17-2-2021 εντολή του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ στο αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017-2018, προκειμένου η εν λόγω υπηρεσία να προβεί στις δέουσες, προβλεπόμενες ενέργειες που αφορούν την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (μη δηλωθέν εισόδημα) ανά χρήση, όπως αναγράφεται στον ανωτέρω πίνακα .

Στην ελεγχόμενη εταιρία κοινοποιήθηκε την 6/04/2021 το υπ' αριθμ. /6-4-2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών- Γνωστοποίηση για υποβολή δηλώσεων με την από 6/04/2021 Έκθεση Επίδοσης.

Η ελεγχόμενη εταιρία δεν ανταποκρίθηκε και ο έλεγχος καταλόγισε παράβαση για μη ανταπόκριση του άρθρου 54 Ν.4174/2013 με την από 20-5-2021 Έκθεση ελέγχου και την υπ' αριθμ. /20-5-2021 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ , ποσού 500,00 ευρώ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητάει την ακύρωση των ανωτέρω διορθωτικών πράξεων φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς ήδη από τον Απρίλιο του 2018 είχε παύσει κάθε συνεργασία με τον εταίρο του, ενώ στις 28-06-2018 του είχε κοινοποιήσει εξώδικη δήλωση δια δικαστικού επιμελητή, με την οποία εξέφρασε τη

βούλησή του περί αποχώρησης από την μεταξύ τους συσταθείσα ομόρρυθμη εταιρία. Συνεπώς η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να τον εμπλέξει με την εταιρία, διότι δεν είχε την παραμικρή ανάμειξη στα θέματα της εταιρίας από τότε που δήλωσε την αποχώρησή του από αυτήν, λαμβανομένου υπόψη ότι το προηγούμενο διάστημα ήταν κλειστή και δε λειτουργούσε.

2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν κλήθηκε σε ακρόαση πριν την έκδοση των σε βάρος του καταλογιστικών πράξεων.

3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτά σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 50 του Ν 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν 4174/2013 :

1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου, τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.[...]

4. 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.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του Ν 4646/2019 “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.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΣΤ§28 της Ε 2173/2020: «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, στο άρθρο 249 του Ν 4072/2012 ορίζεται ότι “1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον.

2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, εφαρμόζονται στην ομόρρυθμη εταιρεία οι διατάξεις του αστικού κώδικα για την εταιρεία, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 258 του Ν 4072/ 2012 “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 το άρθρο 920 του ΚΠολΔ “ Με βάση τον εκτελεστό τίτλο κατά της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας μπορεί να γίνει αναγκαστική εκτέλεση και κατά των ομόρρυθμων εταίρων.”

Από τον Αστικό Κώδικα απορρέει η αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας των νομικών προσώπων από τα φυσικά πρόσωπα που τα αποτελούν, διακρίνοντας τα νομικά πρόσωπα αφενός σε εκείνα στα οποία προέχει το προσωπικό στοιχείο, όπως είναι η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρία, και στα οποία ο νόμος προβλέπει ρητά την αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων μελών τους (άρθρο 249 παρ 1 για ομόρρυθμες και 271 παρ 1 του ν 4072/2012 για τις ετερόρρυθμες.), και αφετέρου σε νομικά πρόσωπα που προέχει το κεφαλαιουχικό στοιχείο έναντι της προσωπικής συμβολής στην επιχειρηματική δράση, όπως οι κεφαλαιουχικές εταιρίες πχ Α.Ε., Ε.Π.Ε. κτλ, στα οποία δε νοείται αλληλέγγυα ευθύνη του μετόχου ή εταίρου. Η άρση της αρχής αυτής μπορεί να προβλεφθεί σε εξαιρετικές περιπτώσεις που κρίνει ο νομοθέτης, όπως εν προκειμένω συμβαίνει με τις φορολογικές οφειλές, στις οποίες εισάγεται **ευθέως αλληλέγγυα ευθύνη** των διοικούντων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και αποτελεί τη **σημαντικότερη εξαίρεση** από την αρχή του περιορισμού της ευθύνης των διοικητών κεφαλαιουχικών εταιριών (Η ευθύνη των διοικητών Ν.Π. για φορολογικές παραβάσεις και χρέη στο Δημόσιο, Κ. Καλλιντέρης 2018, σελ 162).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 249 του ν 4072/2012, και με δεδομένο το έντονο προσωπικό στοιχείο στα φορολογικά αυτά υποκείμενα, εισάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων, η οποία συγκεντρώνει τα παρακάτω χαρακτηριστικά α) είναι απεριόριστη, δηλαδή από το σύνολο της ατομικής περιουσίας του ομόρρυθμου εταίρου, β) εις ολόκληρον, για το σύνολο της οφειλής (εν προκειμένω για τις φορολογικές οφειλές ανεξάρτητα από το είδος του φόρου) από κάθε ομόρρυθμο εταίρο χωριστά, γ) ευθύνη πρωτοφειλέτη και όχι εγγυητή, ευθύνη δηλαδή παράλληλη με το νομικό πρόσωπο κατά το στάδιο βεβαίωσης του φόρου, δ) πρωτογενής και όχι επικουρική, δηλαδή το Δημόσιο δύναται να στραφεί παράλληλα τόσο κατά της εταιρίας, όσο και κατά του ή των ομόρρυθμων εταίρων, ε) ευθύνη για τα χρέη που υπάρχουν κατά το χρόνο που φέρει την ιδιότητα, είτε αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδό του στην ομόρρυθμη εταιρία (αρ 258 παρ 3 ν 4072/2012), ανεξάρτητα από το στάδιο (λύση ή λειτουργία) που βρίσκεται η εταιρία.

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, η φύση της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων παραμένει διαχρονικά η ίδια, καθόσον παραμένει, υπό το καθεστώς το Ν 4072/2012,

προσωπική, απεριόριστη, εις ολόκληρον ευθύνη, παράλληλα με εκείνη του νομικού προσώπου. Επιπλέον, ο Ν 4072/2012 καθιέρωσε πάγια ευθύνη του νεοεισερχόμενου ομορρύθμου εταίρου για τα πριν την είσοδό του στην εταιρία χρέη, αποκλείοντας πλέον την ύπαρξη αντίθετης συμφωνίας έναντι τρίτων.

Επειδή, η ρύθμιση περί της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων με την ατομική τους περιουσία, απεριορίστως και εις ολόκληρον, για τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου έναντι των δανειστών της εταιρίας, είναι αναγκαστικού δικαίου διάταξη και συνεπώς ειδικότερη νομοθεσία που διέπει τη λειτουργία των προσωπικών εταιριών (ΑΠ522/2014).

Από τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτό ότι η αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου **στηρίζεται αυτοτελώς** στις οικείες διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρίας, **χωρίς να απαιτείται παραπομπή** στη γενικότερη διάταξη του άρθρου 50 ΚΦΔ, ενώ η διάταξη αυτή **μόνο επικουρικά** θα μπορούσε να εφαρμοστεί στις ομόρρυθμες εταιρίες ενόψει της ως άνω ειδικότερης νομοθεσίας που διέπει τη λειτουργία τους (ο.π. Κ.Καλλιντέρης 2018, σελ 171). Ειδικότερα, η αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου **εγείρεται εκ του νόμου**, ο οποίος δεν διακρίνει μεταξύ ομόρρυθμων εταίρων που ασκούν καθήκοντα διαχείρισης και απλών ομόρρυθμων εταίρων, παρά θεμελιώνει την ευθύνη αυτή στην **ύπαρξη της συγκεκριμένη ιδιότητας**, δηλαδή της ιδιότητας του ομόρρυθμου μέλους (ο.π. Κ.Καλλιντέρης σελ 167, 171).

Αντίθετα, τα άρθρα 115 του ν 2238/1994 και 55 παρ β΄ ΚΦΠΑ συνέδεαν την αλληλέγγυα ευθύνη με τις περιοριστικά αναφερόμενες ιδιότητες των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες (Α.Ε., Ε.Π.Ε, Ι.Κ.Ε. και τα κατ' άρθρο 101 ν 2238/94 νομικά πρόσωπα), διαφοροποιώντας αυτήν ανάλογα με την φορολογική υποχρέωση (είδος φόρου), αλλά και το στάδιο που βρισκόταν η εταιρία (κατά τη λύση ή τη λειτουργία της). Στη συνέχεια το άρθρο 50 ΚΦΔ, το οποίο ήρθε για να αντικαταστήσει τα άρθρα αυτά, εισήγαγε ενιαία διάταξη για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες έχοντας ισχύ για φορολογικές οφειλές που γεννώνται από 1/1/2014 και εφεξής, ενώ με την τελευταία τροποποίησή του περιόρισε την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων στις ρητά κατανομαζόμενες σε αυτό περιπτώσεις. Ως φορολογική η διάταξη αυτή, στο βαθμό που είναι ενσωματωμένη στο νομοθέτημα του Κώδικα Φορολογικών διαδικασιών, ερμηνεύεται στενά και δεν παραπέμπει σε άλλα νομοθετήματα για την ερμηνεία της. Έτσι, στο άρθρο 50 ΚΦΔ, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης **στηρίζεται στην ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων που συνδέονται με τη διοίκηση του νομικού προσώπου** (όπως διαχειριστή, διευθύνοντος συμβούλου, εκκαθαριστή, εντεταλμένου στη διοίκηση), **έννοια στενότερη αυτής του ν 4072/2012**, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο - διοικητή του, ειδικότερα δε στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με την πράξη διορισμού του καθηκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 251§1 του ν. 4072/2021: «1. Η ομόρρυθμη εταιρεία καταχωρίζεται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) με τη σύμπραξη όλων των εταίρων. Στοιχεία που καταχωρίζονται είναι, κατ' ελάχιστον, το όνομα και η κατοικία των εταίρων, η εταιρική επωνυμία, η έδρα και ο σκοπός της εταιρείας, καθώς και ο εκπρόσωπός της. Κάθε μεταβολή των στοιχείων αυτών καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ..»

Επειδή, περαιτέρω, μολονότι η αλληλέγγυα ευθύνη που ορίζεται στο άρθρο 50 ΚΦΔ μοιάζει με αυτήν των ομόρρυθμων εταίρων, παρά ταύτα χαρακτηρίζεται πρόσθετη και επικουρική και όχι ευθύνη πρωτοφειλέτη, διαφοροποιούμενη ταυτόχρονα από αυτήν, με αποτέλεσμα να ενεργοποιείται όχι κατά το στάδιο βεβαίωσης του φόρου αλλά κατά το στάδιο εισπραξης. Επίσης, η κατ' άρθρο 50 ΚΦΔ θεσπιζόμενη αλληλέγγυα ευθύνη δεν αφορά όλους τους οφειλόμενους εταιρικούς φόρους, παρά περιορίζεται στους οριζόμενους στο άρθρο 2 ΚΦΔ και στο παράρτημα αυτού αναφερόμενους, ερχόμενη σε **πλήρη αντίθεση** με όσα ορίζονται στο ως άνω νομοθέτημα για την ομόρρυθμη εταιρία και τον τρόπο λειτουργίας που διέπει την εταιρία αυτή.

Επειδή, στις 25/02/2019 τροποποιήθηκε το καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», η οποία μετονομάστηκε σε «.....», καθώς ο προσφεύγων μεταβίβασε το μερίδιό του στην εταιρία που ανέρχονταν σε 50%, στον και τη σύζυγό του

Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», η οποία είναι η νέα ονομασία της εταιρίας «.....» μετά την επίσημη αποχώρηση του προσφεύγοντα έχει τα ακόλουθα μέλη:

Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Διακοπής	Α.Φ.Μ. Μέλους	Επωνυμία	Δ.Ο.Υ.	Είδος Συμμετοχής	Ποσοστό Συμμετοχής
03/04/2019				4112	Ο.Μ.	5
23/12/2008				4112	Ο.Μ.	95

Επειδή, από την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» από τη Δ.Ο.Υ. τα ακόλουθα έγγραφα:

1. Το υπ' αριθμ./6-4-2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών- Γνωστοποίηση για υποβολή δηλώσεων για τα έτη 2017-2018 κοινοποιήθηκε στον και τηνμε τις από 6/04/2021 και 7-4-2021 αντίστοιχα Εκθέσεις Επίδοσης του εφοριακού επιμελητή

2. Το υπ' αριθμ. .../18-5-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και η από 20-5-2021 Έκθεση Ελέγχου επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 για την παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα φορολογικής αρχής με την υπ' αριθμ./20-5-2021 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ κοινοποιήθηκαν στον και την με τις από 25/5/2021 Εκθέσεις Επίδοσης του εφοριακού επιμελητή
3. Οι από 28-6-2021 Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με τις οριστικές πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ κοινοποιήθηκαν στον και την την 7-7-2021 με τις από 7-7-2021 Εκθέσεις Επίδοσης του εφοριακού επιμελητή

Επειδή, η έναρξη του ελέγχου από την, από την οποία συντάχθηκαν και στάλθηκαν πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ στη Δ.Ο.Υ. το 2021, είχε γίνει την 20-7-2018, συνεπώς ήδη προ τεσσάρων ετών ο προσφεύγων γνώριζε ότι για την εταιρία στην οποία ήταν ομόρρυθμος εταίρος, ήτοι η εταιρία «..... ΑΦΜ» διενεργείται έλεγχος από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, οι παραβάσεις για τις οποίες εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τα έτη 2017 και 2018, στα οποία ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου, η οποία παρέμεινε και μετά την 28-06-2018 ημερομηνία κοινοποίησης του εξωδίκου στον , αφού αυτή ίσχυε μόνο για τις μεταξύ τους σχέσεις. Η διακοπή της εταιρικής του ιδιότητας πραγματοποιείται αναφορικά με τη φορολογική αρχή την 25-02-2019 όπου πραγματοποιήθηκε η τροποποίηση του καταστατικού της ομόρρυθμης εταιρίας και δημοσιεύτηκε επίσημα η αποχώρησή του από την εταιρία, και συνεπώς για τα επίδικα έτη ο προσφεύγων έχοντας την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου, έχει την ευθύνη για τις ενέργειες της εταιρίας, ασχέτως άσκησης πράξεων διοίκησης.

Επειδή, όλες οι ανωτέρω επιδόσεις διενεργήθηκαν νομίμως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) που ορίζει ότι :

« 3. Εάν η πράξη **αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα**, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. **Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.** Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

Επίσης στο άρθρο 47 'Γενικές διατάξεις' του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας Ν. 2717/1999 ορίζεται ότι :

« 4.Δικόγραφο που αφορά περισσότερους διαδίκους, επιδίδεται χωριστά στον καθέναν, εκτός αν η επίδοση γίνεται σε κοινό αντικείμενο ή κοινό δικαστικό πληρεξούσιο, οπότε αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. Σε κοινό νόμιμο αντιπρόσωπο περισσότερων ανίκανων διαδίκων αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου.

5. Σε περίπτωση περισσότερων νόμιμων αντιπροσώπων, εκπροσώπων, δικαστικών πληρεξουσίων ή αντικλήτων διαδίκου, αρκεί η επίδοση προς έναν από αυτούς, ακόμη και όταν, από το νόμο, το καταστατικό ή την πράξη διορισμού τους, προβλέπεται ότι αυτοί ενεργούν από κοινού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, αναφορικά με την ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, ομορρύθμων ή ετεορρύθμων εταιριών, έχουν εφαρμογή, ως ειδικότερες, οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενα του Ν 4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρίας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είχε καμία ανάμειξη στις εταιρικές υποθέσεις λόγω της αποχώρησής του από την εταιρία και ως εκ τούτου δεν ευθύνεται , απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή, με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσβάλλονται σχεδόν αποκλειστικά θέματα ευθύνης και όχι ουσίας για τρόπο που προέκυψαν οι καταλογιστικές πράξεις στην εταιρία που ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του ομόρρυθμου μέλους έως τις 25/2/2019.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

Οριστική φορολογική υποχρέωση της οντότητας («.....»)- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος Εισοδήματος

Φορ. έτος 2017

	Βάσει ελέγχου (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)
Διαφορά φόρου	26.098,11	26.098,11
Πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ	13.049,05	13.049,05
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.147,16	39.147,16

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ..

Φορ. έτος 2018

	Βάσει ελέγχου (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)
Διαφορά φόρου	23.064,56	23.064,56
Πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ	11.532,28	11.532,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.596,94	34.596,94

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ..

ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01/01/-31/12/2017	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	21.598,43 €	21.598,43 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	10.799,21 €	10.799,21 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.397,64 €	32.397,64 €
Φορολογική περίοδος 01/01/-31/12/2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	20.903,58 €	20.903,58 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	10.451,79 €	10.451,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.355,37 €	31.355,37 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.