



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 6.6.2022

Αριθμός απόφασης: 2232

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 9.2.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, ως ετερόρρυθμο μέλος της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», με Α.Φ.Μ., με έδρα στην Αθήνα, κατά

• της υπ' αριθ./31.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2012, και

• της υπ' αριθ./31.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, χρήσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9.2.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , με ΑΦΜ , ως ετερόρρυθμο μέλος της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», με Α.Φ.Μ. , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Με την με αριθμ. /2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε. πρόστιμο διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, συνολικού ποσού 165.500,00 €.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από την ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε. την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012:

α) δέκα έξι (16) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 221.500,00€ πλέον ΦΠΑ 50.945,00€ ήτοι συνολικού ποσού 272.445,00€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... του» Α.Φ.Μ.

β) είκοσι ενός (21) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 606.000,00€ πλέον ΦΠΑ 139.380,00€ ήτοι συνολικού ποσού 745.380,00€ εκδόσεως της εταιρείας «..... ΜΟΝ/ΠΗ Ε.Π.Ε.» Α.Φ.Μ.

Β. Με την υπ' αριθμ. /2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Προστίμου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε. φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012), ύψους 23.957,89 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 28.760,27 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 52.718,16 €.

Η φορολογική διαφορά προέκυψε καθώς ο φορολογικός έλεγχος, λόγω της λήψης από την ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε. των ως άνω εικονικών τιμολογίων έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας ανεπαρκή για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§3 περ. γ' του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 31-12-2021 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. - άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, και Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., και έλαβε υπόψη της το με αριθμ. πρωτ. /12-02-2019 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και την επισυναπτόμενη με αυτό έκθεση ελέγχου με ελεγχόμενη την πρώτη εκδότρια «..... του» Α.Φ.Μ. καθώς και το με αριθμ. πρωτ. /12-02-2019 Υπηρεσιακό Σημείωμα της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ με ελεγχόμενη την δεύτερη εκδότρια «..... ΜΟΝ/ΠΗ Ε.Π.Ε.» Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα με την με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ανυπαρξία της παράβασης.

2. Παραγραφή.

3. Κατά παράβαση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ. 1073/2018 έκδοση και κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού χωρίς προηγούμενη έκδοση και κοινοποίηση οικείου αιτήματος παροχής πληροφοριών.

4. Εσφαλμένη η επιμέτρηση του προστίμου ΚΒΣ λόγω αναδρομικής εφαρμογής ευμενέστερης κύρωσης. Παράνομη εφαρμογή της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

5. Νόμω και ουσία αβάσιμος ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος στην ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.. Πραγματικές οι συναλλαγές.

6. Αντίθετος στον νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

7. Σε κάθε περίπτωση μη νομίμως κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεδομένου ότι κατά την υπό κρίση περίοδο δεν κατείχε θέση διαχειριστή στην ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε. και δεν ενήργησε σε αυτή οποιαδήποτε διαχειριστική πράξη. Η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου περιορίζεται μέχρι το ύψος της εισφοράς του και συνακόλουθα αν ο εταίρος κατέβαλε την εισφορά του αίρεται η ευθύνη του για εταιρικά χρέη και απλώς η εισφορά του αυτή μπορεί να χαθεί σε περίπτωση ζημιών ή ανεξόφλητων υποχρεώσεων της εταιρείας. Ως ετερόρρυθμο μέλος στην εν λόγω εταιρεία, η προσφεύγουσα ευθύνεται μόνο για τυχόν χρέη της εταιρείας αποκλειστικά και μόνο έως το ύψος της καταβληθείσας από εκείνη εισφοράς προς την εταιρεία και συνεπώς ουδεμία ευθύνη φέρει προς αποπληρωμή των καταλογισθέντων σε βάρος της ως άνω εταιρείας ποσών.

Επειδή με το άρθρο 50 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, 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 και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία

ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει 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 βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

....

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 το άρθρο 66, παρ. 29 του Ν. 4646/2019, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4701/2020 και ισχύει αναδρομικά από 12/12/2019, «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 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 το άρθρο 63, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, «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. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2128/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013», με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν 498/2020 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος.

Επειδή με την Ε. 2173/2020 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι « 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 με την παρούσα προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι μη νομίμως της κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεδομένου ότι κατά την υπό κρίση περίοδο δεν κατείχε θέση διαχειριστή στην ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε. και δεν ενήργησε σε αυτή οποιαδήποτε διαχειριστική πράξη.

Επειδή συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι ειδικότερες διατάξεις του Ν. 4072/2012 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013.

Επειδή ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως **απαραδέκτως υποβληθείσα**, κατά το μέρος που αφορά την αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας ως ετερορρυθμού εταίρου στην ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **9.2.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, με ΑΦΜ, ως ετερόρρυθμο μέλος της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**», με Α.Φ.Μ., ως απaráδεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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