



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/08/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2331

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία 13/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ. κατά της με αριθμό πρωτ. /15-03-2024 Απορριπτικής Πράξης, της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής, επί του με κωδικό αριθμό /21-12-2023 αιτήματος του.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18/04/2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 13/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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 την με αριθμό πρωτ. /15-03-2024 Πράξη της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής απορρίφθηκε το με αριθμό /21-12-2023 αίτημα του προσφεύγοντος του άρθρου 66 παρ.29 του ν.4646/2019, με το οποίο ζητούσε την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη του άρθρου 50 του ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του ν.4646/2019, για τις οφειλές της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ

Η ως άνω εταιρία προήλθε από την μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρίας «.....», στην οποία ο προσφεύγων είχε διατελέσει ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής.

Η με αριθμό πρωτ. /15-03-2024 προσβαλλόμενη Πράξη της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής απέρριψε το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος διότι έως την 19/06/2018 είχε την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και συνεπώς η ευθύνη του για τις οφειλές της εταιρίας που ανάγονται σε χρόνο έως την ανωτέρω ημερομηνία είναι αντικειμενική, μη εξαρτώμενη από υπαιτιότητα ή μη αυτού και πρέπει να εξεταστεί κατά τις διατάξεις του ν.4072/2012. Κατ' ακολουθίαν δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 50 ν.4987/2022 και 66 ν.4646/2019.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το από 09/04/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό - καταστατικό συστάθηκε ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία, με έδρα στη, επί της οδού αρ. και με Α.Φ.Μ., της οποίας ο προσφεύγων, ήταν ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%, το υπόλοιπο δε ποσοστό συμμετοχής 50%, ανήκε στον ομόρρυθμο εταίρο Η σύσταση της ως άνω εταιρείας καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. την 20/04/2015.

Ακολούθως έλαβε χώρα μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων και με το από 03/04/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποιήθηκε το καταστατικό της ως άνω εταιρείας ως εξής: Εταίροι είναι, α), ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 15%, β), ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 42,50% και γ) η εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ποσοστό συμμετοχής 42,50%. Επίσης ορίστηκε ως διαχειριστής, νόμιμος εκπρόσωπος και ταμίας της εταιρείας ο Το ως άνω καταστατικό καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. την 10/05/2018.

Εν συνεχεία με το από 14/05/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό μετατράπηκε η παραπάνω ομόρρυθμη εταιρεία σε Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία με την επωνυμία «.....», με εταίρους: α) τον, με ποσοστό συμμετοχής 15%, β) τον με ποσοστό συμμετοχής 42,50% και γ) την εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ποσοστό συμμετοχής 42,50%. Το ως άνω καταστατικό καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. την 19.06.2018.

Στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της και συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 17/11/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2014 (Κ.Φ.Δ.). Με βάση τις

διαπιστωθείσες παραβάσεις του ως άνω ελέγχου εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, η με αρ...../2023 (...../20.02.2023) Πράξη Επιβολής Προστίμου, με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμα του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022 ποσού 108.205,11 € για καθένα εκ των φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, και 2019 και πρόστιμο ποσού 500,00 € για το φορολογικό έτος 2021, διότι δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα ζητηθέντα, με την υπ' αριθμό /09.06.2021 Πρόσκληση, ηλεκτρονικά αρχεία txt του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου κατά παράβαση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ. (ως ίσχυε) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Ο προσφεύγων χαρακτηρίστηκε αλληλεγγύως υπεύθυνος για την οφειλή της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ., συνολικού ποσού κεφαλαίου **324.615,33 €** (πρόστιμα άρθρου 54Ε του ν.4987/2022 φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018) η οποία βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας με Α.Τ.Β. /24.03.2023.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η με αριθμό /15-03-2024 απορριπτική πράξη του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής.
3. Να αναγνωριστεί ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπό του από κοινού με την εταιρία «.....».
4. Να διαγραφεί οποιαδήποτε ευθύνη του για τα επιβαλλόμενα προς την εταιρία με την επωνυμία «.....» πρόστιμα με Α.Τ.Β. /24-03-2023 ποσού κεφαλαίου 324.615,33 €.
5. Να διαταχθούν εν γένει τα νόμιμα.

Οι προβαλλόμενοι λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής είναι οι ακόλουθοι:

Α. Παράνομη η απόρριψη από τη φορολογική αρχή της από 21/12/2023 αιτήσεως του περί απαλλαγής του από την ευθύνη του άρθρου 50 ΚΦΔ – Μη συνδρομή των προϋποθέσεων για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης – Εσφαλμένη η κρίση περί συνδρομής στο πρόσωπό του της ευθύνης εις ολόκληρον λόγω της ιδιότητάς του ως ομόρρυθμου εταίρου κατά παρελθοντικό χρόνο.

Β. Παράνομη η προσβαλλόμενη πράξη ως αντίθετη στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Γ. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος της ιδιοκτησίας.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2173/2020, με θέμα “Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013”:

«....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 τις διατάξεις του άρθρου 249 του ν.4072/2012:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 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.
2. Ο εταίρος που ενάγεται για εκπλήρωση εταιρικής υποχρέωσης, μπορεί να προβάλλει ενστάσεις που δεν θεμελιώνονται στο πρόσωπό του, μόνον εφόσον θα μπορούσαν να προβληθούν από την εταιρεία.
3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριορίστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδό του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ίδιος δεν φέρει αλληλέγγυα ευθύνη για τα πρόστιμα τα οποία επιβλήθηκαν στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. διότι αυτά επιβλήθηκαν λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων φορολογικών αρχείων txt, την οποία ευθύνη για την προσκόμισή τους είχε ο διαχειριστής της ως άνω Ι.Κ.Ε..

Επειδή, η ανωτέρω εταιρία προέκυψε από την μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., με το από 14/05/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό (καταχώρηση στο Γ.Ε.Μ.Η. στις 19/06/2018), της οποίας ο προσφεύγων ήταν ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής.

Επειδή, ο προσφεύγων ζητά την διαγραφή της αλληλέγγυας ευθύνης του για τα επιβαλλόμενα πρόστιμα στην εταιρία με την επωνυμία «.....» ποσού κεφαλαίου 324.615,33 €, φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, χρονική περίοδο κατά την οποία η εταιρία είχε τη νομική μορφή της ομόρρυθμης εταιρίας.

Επειδή, με την παρ. 28 της Ε.2173/2020 ρητά διευκρινίζεται ότι για την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, αναφέρονται συγκεκριμένα στην ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων, οι οποίοι ουσιαστικά ταυτίζονται με το νομικό πρόσωπο, μη περιοριζόμενοι στη διαχείριση / εκπροσώπηση αυτού.

Επειδή συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι ειδικότερες διατάξεις του ν.4072/2012 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4987/2022 και ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτως υποβληθείσα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4987/2022:

«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 έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4274/14-7-2014 «Ρυθμίσεις Ποινικού και Σωφρονιστικού Δικαίου και άλλες διατάξεις» όπου στο Κεφάλαιο Γ Τροποποιήσεις του κώδικα διοικητικής δικονομίας ορίζεται στο άρθρο 24 « η παρ. 1 του άρθρου 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 83 του ν.4139/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για λόγους τυπικούς, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ 3 ,139 Α και 277 παρ. 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός της προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης.»

Επειδή, ο προσφεύγων έχει υποβάλει ηλεκτρονικά την με αριθμό πρωτοκόλλου/19-07-2023 ενδικοφανή προσφυγή με το ίδιο ακριβώς αίτημα το οποίο κρίθηκε με την έκδοση της με αριθμό/13-11-2023 απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαραδέκτως υποβληθείσα.

Επειδή, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθμό/2023 δικαστική προσφυγή κατά της με αριθμό/13-11-2023 Απόφασης της υπηρεσίας μας ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίο με την με αριθμό Α...../11-06-2024 Απόφασή του παρέπεμψε την υπόθεση στον Πρόεδρο Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, λόγω αναρμοδιότητας.

Επειδή, η προσβαλλόμενη με αριθμό πρωτ./15-03-2024 Πράξη της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής έχει πληροφοριακό χαρακτήρα διότι το με κωδικό/21-12-2023 αίτημα του προσφεύγοντος, το οποίο απέρριψε η εν λόγω Πράξη, είχε ήδη κριθεί με την με αριθμό/13-11-2023 Απόφαση της υπηρεσίας μας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω λόγων η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαραδέκτως υποβληθείσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. ως απαράδεκτης.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.