



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 27-10-2017

Αριθμός απόφασης: 5617

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 9-6-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, οδός, ως μέλους της ομόρρυθμης εταιρείας με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό/ 10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/ 10-04-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10-4-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9-6-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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/ 10-04-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στην προσφεύγουσα ποσού 12.200,0€, ως ομόρρυθμου

εταίρου στην εταιρεία με ΑΦΜ, λόγω μη διαφύλαξης του βιβλίου εσόδων-εξόδων, των βιβλιαρίων συντήρησης των Φ.Τ.Μ. με αριθμό ΑΚ....., ΑΚ....., ΑΚ....., ΚΗ....., ΕΖΟ....., μη διαφύλαξης της με αριθμό ΕΖΟ..... Φ.Η.Μ. και μη διαφύλαξης 50 στελεχών φορολογικών στοιχείων. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 10-4-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ., κατόπιν της με αριθμό/ 14-2-2017 εντολής ελέγχου.

Στις 2-11-1994 συστάθηκε ο ομόρρυθμη εταιρεία, στους εταίρους της οποίας δεν περιλαμβανόταν η προσφεύγουσα. Στις 10/7/2001 απεβίωσε ο ομόρρυθμος εταίρος, ο οποίος συμμετείχε στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με 35% και το ήμισυ του μεριδίου του το κληρονόμησε η προσφεύγουσα. Στις 24-2-2011 η προσφεύγουσα διαβίβασε το εταιρικό της μερίδιο (17,5%) στονμε ΑΦΜ, δυνάμει ιδιωτικού συμφωνητικού. Την ίδια ημερομηνία τροποποιήθηκε με ιδιωτικό συμφωνητικό το καταστατικό της εταιρείας και οι δύο εναπομείναντες εταίροι, κ.κ.με ΑΦΜκαιμε ΑΦΜ, συμφώνησαν ότι η προσφεύγουσα δεν άσκησε ποτέ διοίκηση στην εταιρεία και δεν ευθύνεται έναντι οιοδήποτε τρίτου. Στις 9-8-2011 επιδόθηκε στους δύο εταίρους εξώδικη δήλωση της προσφεύγουσας ότι δεν προτίθεται να ικανοποιήσει την απαίτηση οιοδήποτε τρίτου έναντι της εταιρείας και ότι οποιοδήποτε ποσό αναγκαστεί να καταβάλλει θα το διεκδικήσει ένδικα από αυτούς.

Η εταιρεία υπέβαλε στις 2-7-2015 εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών με ημερομηνία 25-4-2012. Ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας κ.....με ΑΦΜκατέθεσε τις με αριθμό/ 1-2-2015 και/ 27-10-2015 υπεύθυνες δηλώσεις απώλειας βιβλίων, στοιχείων και βιβλιαρίων συντήρησης Φ.Τ.Μ., καθώς και της με αριθμό ΕΖΟ..... Φ.Η.Μ.. Ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/ 1-3-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο απέστειλε με συστημένη επιστολή στους δυο τελευταίους εταίρους, κ.κ.με ΑΦΜ (αρ. πρωτ./ 2-3-2017) καιμε ΑΦΜ (αρ. πρωτ./ 2-3-2017), και την προσφεύγουσα (αρ. πρωτ./ 2-3-2017). Η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε απόψεις επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και ο έλεγχος συνέταξε την από 10-4-2017 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. και εξέδωσε την προσβαλλόμενη με αριθμό/ 10-04-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012, τα οποία απέστειλε στην προσφεύγουσα με την με αριθμό/ 25-4-2017 συστημένη επιστολή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ως προς την ίδια, διότι ουδέποτε υπήρξε νόμιμος εκπρόσωπος και διαχειρίστρια της εταιρείας και ουδέποτε είχε οιαδήποτε συμμετοχή και ανάμειξη στα θέματα της εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «ΟΜΟΡΡΥΘΜΟΙ ΕΤΑΙΡΟΙ» του Εμπορικού Νόμου (Β.Δ. 2/1835): «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας

έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 893/ 30-4-2008 του Αρείου Πάγου: «Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι η απεριόριστη σε ολόκληρο ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου με το νομικό πρόσωπο της ομόρρυθμης εταιρίας, εξακολουθεί να υπάρχει και μετά την αποχώρηση του από την εταιρία για τα προ της αποχωρήσεως του εταιρικά χρέη.»

Επειδή, σύμφωνα με το μέρος έβδομο «ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ» κεφάλαιο Α «ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» τμήμα πρώτο «ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ» άρθρο 249 «Έννοια, εφαρμοζόμενες διατάξεις» 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το μέρος έβδομο «ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ» κεφάλαιο Α «ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» τμήμα τρίτο «ΣΧΕΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΕΞΩ» άρθρο 258 «Ευθύνη εταίρων» 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 από τις ανωτέρω διατάξεις είναι εμφανής η πρόθεση του νομοθέτη να ευθύνονται όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι από κοινού εις ολόκληρον για τις οφειλές της εταιρείας έναντι τρίτων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.1809/1988 (αναφορικά με τα πρόστιμα για μη διατήρηση του βιβλιαρίου συντήρησης Φ.Τ.Μ. και την απώλεια Φ.Η.Μ.): «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ εξουσιοδότηση του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμα που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. 2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.2753/1999: «4.Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας. Εξαιρετικά αρμοδιότητα για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των προστίμων του άρθρου 5 (Κ.Β.Σ.) έχει σε κάθε περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης. Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα

οι διατάξεις του ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 115 «Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα» του ν.2238/1994:

«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 Απόφαση 1326/ 4-4-2012 του Β' Τμήματος του ΣΤΕ: «Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 του προαναφερθέντος ν. 2523/1997 ορίζεται ότι οι διατάξεις του ν. 2238/1994 με τις οποίες ρυθμίζεται η βεβαίωση και η καταβολή του φόρου εισοδήματος, εφαρμόζονται ανάλογα και για τα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν. 2523/97 (παραβάσεις του Κ.Β.Σ.), αφού σύμφωνα με τη διάταξη αυτή για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, κύρια φορολογία νοείται η «φορολογία εισοδήματος».

Συνεπώς, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 με τις οποίες ρυθμίζονται ζητήματα καταβολής του φόρου εισοδήματος και ειδικότερα καθορίζονται με αυτές τα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου, όπως το άρθρο 115 του ν. 2238/1994, εφαρμόζονται αναλόγως και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διατάξεις που ορίζουν ότι κατά τη λύση της εταιρείας ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως όσοι είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο με το φάκελο της υπόθεσης από 24-2-2011 ιδιωτικό συμφωνητικό και την εικόνα της εταιρείας και της προσφεύγουσας στο τaxis, η προσφεύγουσα έπαψε να αποτελεί μέλος της εταιρείας την 1-3-2011, καθώς μεταβίβασε το εταιρικό της μερίδιο (17,5%) στονμε ΑΦΜ, βάσει της με αριθμό/ 2-3-2011 δήλωσης που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ. Η δήλωση μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων έλαβε αριθμό καταχώρησης στο σύστημα TAXIS/2011 και

προέκυψε ποσό φόρου για πληρωμή στην προσφεύγουσα ποσού 1.154,33€ (Α.Χ.Κ. / 28-2-2011 γραμμή 2), το οποίο και κατέβαλε η προσφεύγουσα στις 28-2-2011.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εταιρεία δήλωσε διακοπή εργασιών την 25-4-2012, βάσει της με αριθμό / 25-4-2012 δήλωσης παύσης εργασιών που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ..

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αποτελούσε μέλος της εταιρείας από την ημερομηνία 28-2-2011 και εντεύθεν, έως και την ημερομηνία διάλυσής της. Εταίροι της εταιρείας ήταν οι κ.κ. με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, κατά την ημερομηνία απώλειας της Φ.Η.Μ. και βιβλιαρίων συντήρησης.

Επειδή η βούληση του νομοθέτη να *ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες* διαφαίνεται και στην μετέπειτα θεσπισθείσα διάταξη του άρθρου 50 «Αλληλέγγυα ευθύνη» του ν.4174/2013: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης 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 βεβαίωσης 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 βεβαίωσης τους. ...». Οι επόμενες παράγραφοι του ιδίου άρθρου αφορούν ρητά σε φόρους και εκτείνουν την ευθύνη στους διοικούντες κατά τα έτη διοίκησης ή συμμετοχής τους και τους διοικούντες την τελευταία τριετία προ της λύσης της εταιρείας, εφόσον δεν είχαν εξοφληθεί οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν είχαν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας για τις χρήσεις 2011 και 2012.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη αφορά **μόνο** σε πρόστιμα βάσει των διατάξεων του ν.2523/1997 και του ν.1809/1988 και όχι σε φόρους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό / 9-6-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

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

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012 μόνο όσον αφορά στην προσφεύγουσα: 0 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

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