



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 19-11-2018

Αριθμός απόφασης: 4689

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 26-7-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, ως πρώην διαχειρίστρια τηςΑΦΜ, με έδρας στη ΓΛΥΦΑΔΑ, οδός ΚΑΙ κατά της με αριθμό...../ 27-06-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 27-06-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27-6-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-7-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, ως πρώην διαχειρίστρια της, ΑΦΜ, 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 την με αριθμό/ 27-06-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση χρεωστικό Φ.Π.Α. ποσού 7.530,42€ (αντί πιστωτικού 58.410,15€ βάσει δήλωσης), πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 5.756,1€, πλέον ποσού που μεταφέρθηκε προς έκπτωση 3.981,85€, ήτοι 17.268,3€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 27-6-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατόπιν της με αριθμό/ 4-4-2017 εντολής ελέγχου. Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την με αριθμό...../ 18-2-2015 αίτηση επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 28/1/2014 – 31/12/2014 ποσού 55.138,34€. Ο έλεγχος συνέταξε την με αριθμό/ 12-1-2018 Πρόσκληση – Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, την οποία έστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στην δηλωθείσα διεύθυνση έδρας της επιχείρησης, και την με αριθμό/ 10-1-2018 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, την οποία έστειλε συστημένη επιστολή (RE.....GR) και στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της Διαχειρίστριας της επιχείρησης (της προσφεύγουσας). Η προσφεύγουσα κα προσκόμισε: α)την με αριθμό/ 13-3-2015 ανακοίνωση ΓΕΜΗ περί τροποποίησης καταστατικού της επιχείρησης, σύμφωνα με την οποία οι μοναδικοί εταίροι της επιχείρησης μεταβίβασαν τα εταιρικά τους μερίδια στο νεοεισερχόμενο μοναδικό εταίρο κο του με ΑΦΜ και διαχειριστής ορίστηκε ο κος του με ΑΦΜ (ο οποίος απεβίωσε στις 27-6-2016, σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS), β)την με αριθμό/ 10-2-2015 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου Αθηνών περί μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων της επιχείρησης και μετατροπής της σε μονοπρόσωπη ΙΚΕ και αλλαγή διαχειριστή. Ο έλεγχος εξέδωσε την με αριθμό/ 16-4-2018 Πρόσκληση – Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, την οποία επέδωσε στις 16-4-2018 στον μοναδικό εταίρο της επιχείρησης κο στην κατοικία του. Τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης δεν προσκομίστηκαν. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό/ 17-5-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τον με αριθμό Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. και τα απέστειλε με συστημένη επιστολή στην κατοικία της προσφεύγουσας κας , ως διαχειρίστρια της επιχείρησης τη φορολογική περίοδο των οφειλών και ως υπογράφουσα την με αριθμό/ 18-2-2015 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το με αριθμό...../ 20-6-2018 υπόμνημα και ο έλεγχος συνέταξε την από 27-6-2018 έκθεση ελέγχου.

Η προσφεύγουσα ως πρώην διαχειρίστρια της επιχείρησης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή την ακύρωσή της ως προς την ίδια για τους εξής λόγους:

- Ουδέποτε ορίστηκε νομίμως διαχειρίστρια της επιχείρησης

- Όπως αναφέρει η προσκομισθείσα στον έλεγχο/ 10-2-2015 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου Αθηνών: «για οποιαδήποτε οφειλή υπάρχει μέχρι και την ημέρα μεταβίβασης των εταιρικών μεριδίων, για οποιοδήποτε λόγο, από οποιαδήποτε αιτία και προς οποιονδήποτε οι πωλητές και η διαχειρίστρια της εταιρείας κ..... δεν θα φέρει απολύτως καμία ευθύνη και δεν θα χρεωθεί με κανένα ποσό.»
- Δεν φέρει ευθύνη για την μη εμπρόθεσμη προσκόμιση των βιβλίων της επιχείρησης από τον μοναδικό εταίρο κο

Ενεργητική νομιμοποίηση

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): «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 1 της ΠΟΛ.1064/ 12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017, Τεύχος Β') Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής»:

«Άρθρο 1

Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 50 «Αλληλέγγυα ευθύνη» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 47 του ν.4223/2013:

«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 προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ 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.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 64 «Ενεργητική νομιμοποίηση» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ν.2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97/ 17-05-1999):

«1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος:

α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ή

β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας: «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά:

α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, όπως και η με αριθμό 566/2017 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρει στο σκεπτικό της: «4.Επειδή, η διάταξη του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), δεν δημιουργεί ιδία φορολογική υποχρέωση των προσώπων που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων κατά το χρόνο της διάλυσης [ως χρόνος διαλύσεως της ανώνυμης εταιρείας νοείται, μεταξύ άλλων, και ο χρόνος κηρύξεως της σε πτώχευση (ΣΤΕ 1040/2016)] ή συγχώνευσής τους (παρ. 1) ή κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν (παρ. 2), για την πληρωμή του φόρου, τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα καθώς και του φόρου που παρακρατείται, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωμένου σε βάρος του νομικού προσώπου φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαίωσης του φόρου, αλλά στο στάδιο της εισπράξεως του. Επομένως, τα ανωτέρω πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και δεν νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξεως της φορολογικής

αρχής με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από το νομικό πρόσωπο φόρος, ενώ για την ενεργοποίηση της ευθύνης των προσώπων αυτών δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαίωσης του φόρου, με κοινοποίηση, προς τα πρόσωπα αυτά, καταλογιστικής πράξης (εκτελεστός τίτλος), υποκείμενης σε προσφυγή, αλλά επιτρέπεται, κατ' αρχήν, να επιδιωχτεί η αναγκαστική είσπραξη του οφειλόμενου ποσού του φόρου από τα πρόσωπα αυτά βάσει του εκτελεστού τίτλου που έχει εκδοθεί επ' ονόματι του νομικού προσώπου. Η ανωτέρω ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων, σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 64 παρ.1 και 113 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (ν.2717/ 1999), δεν αποστερεί τα προαναφερόμενα πρόσωπα της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνται, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος, διότι τα πρόσωπα αυτά, εφόσον δεν έχουν δικαίωμα να ασκήσουν προσφυγή κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, δύνανται, κατά τη σύμφωνη με την ανωτέρω συνταγματική διάταξη ερμηνεία των άρθρων 217 παρ.1 και 219 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, να ασκήσουν ανακοπή κατά της προβλεπόμενης από τη διάταξη του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ατομικής ειδοποίησης που αποτελεί, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, εκτελεστή πράξη και να προβάλουν λόγους αναγόμενους στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαιτήσεως του Δημοσίου, εκτός εάν, κατόπιν προσφυγής του νομικού προσώπου κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, (στη δίκη επί της προσφυγής τα ανωτέρω πρόσωπα δύνανται να παρέμβουν κατ' άρθρο 113 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), έχει εκδοθεί τελεσίδικη δικαστική απόφαση, με την οποία έχει κριθεί, κατ' ουσίαν, η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξεως (εκτελεστού τίτλου). ... Περαιτέρω, από τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.1 και 8 του άρθρου 63 που προεκτέθηκαν προκύπτει ότι δεν αναγνωρίζεται στα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), δικαίωμα να ασκήσουν κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης που απέρριψε ενδικοφανή προσφυγή τους κατά της πράξης της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από το νομικό πρόσωπο φόρος, ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, γιατί όπως προβλέπεται στην παρ.7 του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) τα ανωτέρα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο (όπως η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από το νομικό πρόσωπο φόρος). Τέλος, από τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) που προεκτέθηκαν συνάγεται ότι η έλλειψη ενεργητικής νομιμοποίησης η οποία αποτελεί διαδικαστική προϋπόθεση της δίκης και εξετάζεται από το δικαστήριο αυτεπαγγέλτως, ως συνέπεια έχει, λόγω της ανυπαρξίας συνδέσμου μεταξύ προσφεύγοντος και της προσβαλλόμενης πράξης, την απόρριψη της προσφυγής ως απαράδεκτης.»

Επειδή η ως άνω προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. έχει εκδοθεί σε βάρος της επιχείρησης, ΑΦΜ, ως υποκειμένου της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης για την καταβολή του οφειλόμενου ποσού και όχι σε βάρος της προσφεύγουσας, η οποία εν προκειμένω δεν υπέχει ίδια φορολογική υποχρέωση, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος του νομικού προσώπου Φ.Π.Α., ευθύνη δε αναγόμενη στο στάδιο της είσπραξης και όχι στο στάδιο της βεβαίωσης αυτού. Αποκτά δε την ιδιότητα του οφειλέτη κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε. το πρώτον από την έκδοση και κοινοποίηση προς αυτήν της ατομικής ειδοποίησης του χρέους, κατά της οποίας δύναται να ασκήσει ανακοπή, σύμφωνα με τα άρθρα 217 επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε. και στο πλαίσιο της οποίας μπορεί παραδεκτώς να υποβληθεί και αίτημα αναστολής.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν νομιμοποιείται να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 26-7-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ....., ως απαράδεκτης.

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

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.