



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.09.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1626

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ως αλληλεγγύως υπεύθυνου της εταιρίας με την (άλλοτε) επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα προς την Υπηρεσία μας.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... έγγραφο συμπληρωματικών επαληθεύσεων σε αναπέμπουσα υπόθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως αλληλεγγύως υπεύθυνου της εταιρίας με την (άλλοτε) επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντα στην Υπηρεσία μας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέκυψε αρχικώς σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας «.....», ΑΦΜ φόρος ποσού 465,07 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 598,56 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.097,36 €, κατόπιν μη προσκόμισης του συνόλου των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων. Μετά την ανεπιφύλακτη αποδοχή των αποτελεσμάτων του ελέγχου από τον τελευταίο πριν τη λύση νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, ΑΦΜ ο πρόσθετος φόρος προσδιορίστηκε τελικώς βάσει των διατάξεων του αρ. 49 του Ν. 4509/2017 σε 424,17 € και το σύνολο του φόρου σε 889,24 €, που βεβαιώθηκε με τον ΑΧΚ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέκυψε αρχικώς σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας «.....», ΑΦΜ φόρος ποσού 7.436,72 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 8.340,96 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 15.777,68 €, κατόπιν μη προσκόμισης του συνόλου των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων. Μετά την ανεπιφύλακτη αποδοχή των αποτελεσμάτων του ελέγχου από τον τελευταίο πριν τη λύση νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, ΑΦΜ ο πρόσθετος φόρος προσδιορίστηκε τελικώς βάσει των διατάξεων του αρ. 49 του Ν. 4509/2017 σε 5.910,94 € και το σύνολο του φόρου σε 13.347,66 €, που βεβαιώθηκε με τον ΑΧΚ

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η αίτηση – ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, που ο, ΑΦΜ υπέβαλε προς τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατ' εφαρμογή του άρθρου 49 ν. 4509/2017 ουδόλως δεσμεύει, ούτε και αποστερεί τον προσφεύγοντα από το δικαίωμα άσκησης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Οι διοικητικοί συμβιβασμοί – συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς ενεργούν υποκειμενικά και δεν δεσμεύουν τους λοιπούς αλληλεγγύως υπεύθυνους εταίρους.
- 2) Ακυρότητα του διενεργηθέντος ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων. Άλλως και επικουρικώς, αίτημα επανελέγχου.
 - Ο έλεγχος διενεργήθηκε σε μία λυθείσα και διαγραφείσα από το ΓΕΜΗ προσωπική εταιρία χωρίς ουδέποτε να ενημερωθεί ή οχληθεί ο προσφεύγων, προκειμένου να εξακριβωθεί αν όντως διαθέτει τα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα της εταιρίας.
 - Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν και τυγχάνουν ακυρωτέες και λόγω παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 37 περ. θ' του ν. 4174/2013, δοθέντος ότι ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, θα έπρεπε ρητά να αναγραφεί το όνομά του στο αντίστοιχο σημείο – ένδειξη των πράξεων, χωρίς να αρκεί η μεταγενέστερη απλή γνωστοποίηση των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου με ένα διαβιβαστικό έγγραφο της ελεγκτικής αρχής.
 - Ενόψει λοιπόν της προπεριγραφόμενης ακυρότητας, άλλως και επικουρικώς κατόπιν αιτήματος επανελέγχου που υποβάλλεται δια της παρούσης, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και αξιολογηθούν τα προσκομισθέντα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2012.
- 3) Μη στοιχειοθέτηση/θεμελίωση της φερόμενης ως αλληλέγγυας και προσωπικής ευθύνης στο πρόσωπό του αφού οι φερόμενες και καταλογιζόμενες από τον έλεγχο ως διαφορές ΦΠΑ ουδόλως αφορούν σε ΦΠΑ που δεν παρακρατήθηκε ή δεν αποδόθηκε κατά τη λειτουργία της υπόχρεης εταιρίας.
- 4) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την χρήση 2011.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από τον προσφεύγοντα διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της (προσκόμισης αντιγράφων του βιβλίου εσόδων – εξόδων της εταιρίας και φορολογικών στοιχείων – παραστατικών δαπανών/αγορών (εισροών) της εταιρίας για

τη χρήση 2012) αναπέμψαμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με την υπ' αριθ. πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας δια του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/..... διαβιβαστικού εγγράφου. Αναποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας απέστειλε τις υπ' αριθ. πρωτ. συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σε αναπέμπουσα υπόθεση.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου RE.....GR) στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/..... κλήση σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος, η οποία του παραδόθηκε στις, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα των ΕΛ.ΤΑ.. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα, εμμένοντας στους ισχυρισμούς που ανέπτυξε στην ενδικοφανή προσφυγή του.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 258 παρ. 3 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι: «**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 τη διάταξη του άρθρου 481 ΑΚ ορίζεται ότι: «*Οφειλή εις ολόκληρον υπάρχει όταν σε περίπτωση περισσότερων οφειλετών της ίδιας παροχής καθένας απ' αυτούς έχει την υποχρέωση να την καταβάλει ολόκληρη, ο δανειστής όμως έχει το δικαίωμα να την απαιτήσει μόνο μια φορά*». Με τη διάταξη δε του άρθρου 482 ΑΚ ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση οφειλής εις ολόκληρον ο δανειστής έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την παροχή κατά την προτίμησή του από οποιονδήποτε συνοφειλέτη είτε ολικά είτε μερικά. Έως την καταβολή ολόκληρης της παροχής παραμένουν υπόχρεοι όλοι οι οφειλέτες*». Άλλωστε, κατ' άρθρ. 483 ΑΚ ορίζεται ότι: «*Η καταβολή που έγινε από ένα συνοφειλέτη απαλλάσσει και τους λοιπούς. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση δόσης ή υπόσχεσης αντί καταβολής, δημόσιας κατάθεσης, ανανέωσης και συμψηφισμού*».

Απαίτηση ενός από τους συνοφειλέτες δεν μπορεί να προταθεί σε συμψηφισμό κατά του δανειστή από τους λοιπούς». Με τη διάταξη, τέλος, του άρθρου 486 ΑΚ προβλέπεται ότι: «*Άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε ένα από τους συνοφειλέτες, εφόσον δεν προκύπτει κάτι άλλο από τη σχέση, δεν ενεργούν υπέρ ή κατά των λοιπών. Αυτό ισχύει ιδίως για την όχληση, την καταγγελία, την υπερημερία, το πταίσμα, την αδυναμία παροχής στο πρόσωπο ενός συνοφειλέτη, την παραγραφή, τη διακοπή και την αναστολή της, τη σύγχυση και το δεδικασμένο*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του

πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

3. Εξαιρητικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου.

Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 παρέχεται η δυνατότητα

εφαρμογής των διατάξεων για την επεικέστερη κύρωση σε όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 2, με την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος υποβάλει στον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου αίτηση -ανέκκλητη δήλωση **ανεπιφύλακτης αποδοχής** της πράξης ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου κατά την ειδικότερα οριζόμενη διαδικασία στην παράγραφο αυτή. Ευνόητο είναι ότι για τις περιπτώσεις αυτές ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του, ως προς το κύριο αντικείμενο αυτής. ...».

Επειδή, από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 49 ν. 4509/2017, σε συνδυασμό μάλιστα με τη διευκρινιστική εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προκύπτει ότι, για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013, και εφόσον η υπόθεση είναι εκκρεμής, η επιβολή, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 ν. 4174/2013 κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογουμένου, τελεί υπό τον όρο της ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Από την άποψη μάλιστα των έννομων συνεπειών, η αίτηση-δήλωση αυτή προσομοιάζει με το κατ' άρθρ. 70 ν. 2238/1994 πρακτικό διοικητικού συμβιβασμού, το οποίο παράγει τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, μη δυνάμενο εφεξής να προσβληθεί, παρά μόνο λόγω μη συνδρομής των όρων της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (βλ. έτσι υπ' αριθ. 37/2013 Γνμδ. ΝΣΚ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο, ΑΦΜ με την από υπεύθυνη δήλωσή του, αποδέχτηκε ανεπιφύλακτα τα αποτελέσματα του ελέγχου για τις χρήσεις 2011-2012 και τις οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου αιτούμενος την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων, ήτοι των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 ν. 4509/2017. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης γνωστοποίησε τα οριστικά αποτελέσματα του μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και στον, ΑΦΜ (προσφεύγων), μαζί με τα αναπόσπαστα τμήματα αυτών «ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΑ ΑΡ.49 Ν. 4509/2017». Από την ανεπιφύλακτη αποδοχή των πράξεων προσδιορισμού φόρου και εξής, συνεπώς, δεν είναι δυνατή η εκ μέρους του, ΑΦΜ άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, η κατ' άρθρ. 258 παρ. 3 ν. 4072/2012 αλληλέγγυα ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων προσιδιάζει στις διατάξεις 481-488 ΑΚ περί οφειλής εις ολόκληρον. Η οφειλή εις ολόκληρον αποτελεί ενιαία ενοχική σχέση, από την οποία πηγάζουν ισάριθμες προς τα πρόσωπα των οφειλετών κατ' ιδίαν υποχρεώσεις (υπό την έννοια ότι οι συνοφειλέτες ευθύνονται παραλλήλως και αυτοτελώς έναντι του δανειστή), με αντικείμενο την εκπλήρωση ακέραιης της αυτής παροχής. Κατά συνέπεια, η εκπλήρωση ολόκληρης της παροχής εκ μέρους οποιουδήποτε συνοφειλέτη, επαγόμενη την πλήρη ικανοποίηση του δανειστή, συνεπάγεται την απόσβεση των υποχρεώσεων και των λοιπών συνοφειλετών, ιδρύει δε αμοιβαίο δικαίωμα αναγωγής. Έως και την πλήρη εκπλήρωση της παροχής, πάντως, υπόχρεοι εις ολόκληρον έναντι του δανειστή

παραμένουν όλοι οι συνοφειλέτες, άρα και ο οφειλέτης που κατέβαλε μέρος της παροχής (βλ. *Αστ. Γεωργιάδη, Ενοχικό Δίκαιο, Γεν. Μέρος Ι, δ' έκδοση, σελ. 241· 410/2009, 802/1977 Γνμδ. ΝΣΚ*).

Εξάλλου, στις διατάξεις των άρθρων 483-486 ΑΚ αποτυπώνεται η γενική αρχή της κατά κανόνα υποκειμενικής ενέργειας των επιβαρυντικών γεγονότων, σύμφωνα με την οποία επιβαρυντικές περιστάσεις που συντρέχουν στο πρόσωπο ενός συνοφειλέτη, όπως ιδίως η καταγγελία, η υπερημερία, το ππαίσμα, η αδυναμία παροχής ή το δεδικασμένο, αν δεν προκύπτει κάτι άλλο από τη σχέση, δεν ενεργούν σε βάρος των λοιπών (βλ. *Αστ. Γεωργιάδη, ό.π., σελ. 241, 249*). Το αυτό θα πρέπει να γίνει δεκτό και για την γενόμενη από τον έναν μόνο συνοφειλέτη ανεπιφύλακτη αποδοχή της φορολογικής παράβασης, η δεσμευτικότητα της οποίας και για τους έτερους συνοφειλέτες επουδενί δεν μπορεί να αποδίδει την πρόθεση του νομοθέτη του ν. 4509/2017, ο οποίος προφανώς, κατά την κατάστροση των σχετικών διατάξεων, δεν ήταν δυνατόν να αποβλέπει σε περιπτώσεις αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης. Το συμπέρασμα αυτό, άλλωστε, ενισχύεται και από την ίδια τη διάταξη του άρθρου 486 ΑΚ, σύμφωνα με την οποία μεταξύ των περιστάσεων που λειτουργούν υποκειμενικά, ήτοι μόνον προς όφελος ή σε βάρος του συνοφειλέτη, στο πρόσωπο του οποίου συντρέχουν, είναι και το δεδικασμένο. Και ναι μεν η ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της παράβασης κατά την παρ. 3 του άρθρου 49 ν. 4509/2017 δεν παράγει κατά νομική ακριβολογία δεδικασμένο, αφού, κατ' άρθρ. 197 παρ. 1 Κ.Δ.Δ., αυτό επιφυλάσσεται μόνο στις τελεσίδικες και ανέκκλητες δικαστικές αποφάσεις, πλην όμως συντρέχει και εδώ ο ίδιος δικαιολογητικός λόγος, ενόψει του οποίου θα πρέπει να γίνει δεκτή η υποκειμενική ενέργεια της ανέκκλητης δήλωσης αποδοχής. Αντίθετη ερμηνεία, σε κάθε περίπτωση, θα οδηγούσε σε δυσανάλογη (και οπωσδήποτε μη ηθελημένη από τον νόμο) επιβάρυνση του έτερου συνοφειλέτη, αφού η αποστέρηση του δικαιώματος άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής και, κατά συνέπεια, και δικαστικής προσφυγής, αντίκειται στο κατ' άρθρ. 20 παρ. 1 Συντάγματος δικαίωμα δικαστικής προστασίας.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η από υπεύθυνη δήλωση άρθρου 8 ν. 1599/1986 του, ΑΦΜ ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης ναι μεν δεσμεύει τον ίδιο, ώστε να μη δύναται πλέον να αμφισβητήσει τις εκδοθείσες στο όνομα της λυθείσας εταιρείας οριστικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α., δεν μπορεί, ωστόσο, για τους ως άνω παρατιθέμενους λόγους, να αποστερήσει τον προσφεύγοντα, ΑΦΜ του δικαιώματος άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 και 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**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. ... **6.** Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 196 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 197 παρ. 1 και 3 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «**1.** Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα. **3.** Το αναφερόμενο στις προηγούμενες παραγράφους δεδικασμένο ισχύει υπέρ και κατά εκείνων που διατέλεσαν διάδικοι, καθώς και αυτών που έγιναν, κατά τη διάρκεια της δίκης ή μετά το πέρας της, καθολικοί ή ειδικοί διάδοχοί τους, εκτείνεται δε και σε εκείνους από τους οποίους, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης. Το δεδικασμένο που ισχύει για τον πρωτοφειλέτη καλύπτει και τον εγγυητή, και το αντίστροφο. Το δεδικασμένο που ισχύει για το νομικό πρόσωπο εκτείνεται και στα μέλη του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: ... **θ)** τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι αντικείμενο της κατ' άρθρ. 63 ν. 4174/2013 ενδικοφανούς διαδικασίας είναι η τροποποίηση ή η ακύρωση (μερική ή ολική) της αμφισβητούμενης πράξης της φορολογικής αρχής. Δεδομένου δε ότι το (έστω μερικώς) ακυρωτικό αποτέλεσμα επενεργεί, βάσει του άρθρου 196 Κ.Δ.Δ., αναλογικά εφαρμοζομένου και στο πεδίο της ενδικοφανούς διαδικασίας, έναντι πάντων (erga omnes), ήτοι έναντι κάθε διοικουμένου, ασχέτως αν αυτός διετέλεσε ή μη διάδικος στη σχετική δίκη, ανεξαρτήτως δηλ. αν καταλαμβάνεται από τα κατ' άρθρ. 197 Κ.Δ.Δ. υποκειμενικά όρια του δεδικασμένου (βλ. και ΣτΕ 3084/2007, 3055/2004· πρβλ. Επ. Σπηλιωτόπουλου, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμ. 2, 14^η έκδοση, σελ. 266, σύμφωνα με τον οποίο, σε περίπτωση προσφυγής ουσίας, εάν η απόφαση τροποποιεί την πράξη που έχει προσβληθεί, η πράξη ισχύει έναντι πάντων και παράγει τις έννομες συνέπειές της όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση), έπεται ότι, εν προκειμένω, η τροποποίηση της φορολογικής υποχρέωσης της υπόχρεης εταιρείας κατόπιν συνεκτίμησης των προσκομισθέντων από τον αλληλεγγύως υπεύθυνο (ως πρώην ομόρρυθμο εταίρο) προσφεύγοντα νέων στοιχείων, θα πρέπει καταρχήν να καταλάβει και τον μη μετάσχοντα στην ενδικοφανή διαδικασία, ΑΦΜ Τούτο μάλιστα θα εναρμονιζόταν και με την αρχή της αντικειμενικής ενέργειας των ελαφρυντικών γεγονότων στην οφειλή εις ολόκληρον, σύμφωνα με την οποία από

την ενέργεια ενός συνοφειλέτη δύνανται να ωφεληθούν, όχι όμως και να βλαβούν, και οι υπόλοιποι (βλ. Αστ. Γεωργιάδη, Ενοχικό Δίκαιο, Γεν. Μέρος Ι, δ' έκδοση, σελ. 241).

Επειδή, ωστόσο, εν προκειμένω, η κατά τα ανωτέρω *erga omnes* ακυρωτική ενέργεια της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η κατ' ανάγκην δηλ. τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων όχι μόνο για τον ίδιο αλλά και για την υπόχρεη εταιρεία – και συνεπώς και για τον έτερο αλληλεγγύως υπεύθυνο, ΑΦΜ – προσκρούει στο «οιονεί δεδικασμένο» που παράγει η ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής των παραβάσεων στην οποία προέβη ο τελευταίος. Ενόψει τούτου, πρόσφορη διέξοδο φαίνεται να παρέχει η δύναμη του άρθρου 37 Κ.Φ.Δ. τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων κατά τρόπο ώστε αφενός οι, ΑΦΜ και, ΑΦΜ να αναγράφονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα επί του σώματος των πράξεων, όπως, άλλωστε, επιτάσσεται κατά την περ. θ' του ίδιου άρθρου, αφετέρου – και κυρίως – να επιμερίζεται νομίμως το υφ' εκάστου οφειλόμενο ποσό, ήτοι ο μεν, ΑΦΜ να προσδιορίζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνος για τη νέα οφειλή, όπως αυτή μετά την αποδοχή των ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επανακαθορίζεται, ο δε, ΑΦΜ, πέραν της αλληλέγγυας ευθύνης του για την επαναπροσδιορισθείσα οφειλή, να ορίζεται και ως οφειλέτης εξ ιδίου δικαίου για το πέραν αυτής και μέχρι το ύψος του αρχικού κύριου φόρου ποσό, λόγω της ανέκκλητης δήλωσης αποδοχής των παραβάσεων στην οποία προέβη. Η λύση αυτή, χωρίς να υπονομεύει το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του προσφεύγοντος σε δικαστική προστασία, σέβεται τη δεσμευτικότητα της ανέκκλητης δήλωσης αποδοχής του έτερου πρώην ομορρύθμου εταίρου, διασφαλίζει δε την εξόφληση εκ μέρους του συνόλου της αρχικής, σε βάρος της λυθείσας εταιρείας, οφειλής.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στις υπ' αριθ. πρωτ. (Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....) συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σε αναπέμπουσα υπόθεση που απέστειλε στην Υπηρεσία μας, προβαίνει μεταξύ άλλων στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

α) όσον αφορά τη φορολογία Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 δεν προσκομίσθηκαν νέα στοιχεία για την συγκεκριμένη χρήση συνεπώς το αποτέλεσμα του ελέγχου παραμένει αμετάβλητο,

β) όσον αφορά τη φορολογία Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 γίνεται αποδεκτό το σύνολο του φόρου εισροών, όπως προκύπτει από τα δεδομένα της δήλωσης, κατόπιν επεξεργασίας των προσκομισθέντων αντιγράφων παραστατικών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται εν μέρει δεκτός και τα βάσει ελέγχου δεδομένα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 όσον αφορά την αλληλέγγυα ευθύνη του, ΑΦΜ επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Φόρος εκροών	15.152,34€	15.152,34€	15.152,34€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	15.799,68€	7.715,62€	15.799,68€	0,00€
Πιστωτικό υπόλοιπο	647,34€	-	647,34€	0,00€

Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00€	7.436,72€	0,00€	0,00€
Πρόσθετοι φόροι	0,00€	8.430,96€	0,00€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€	15.777,68€	0,00€	0,00€

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 εκδόθηκε στις, δη εντός του προβλεπόμενου πενταετούς χρόνου παραγραφής για επιβολή Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής της αξίωσης του δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως αλληλεγγύως υπεύθυνου της εταιρίας με την (άλλοτε) επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την **επικύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όπως διαμορφώθηκε το συνολικό ποσό φόρου, κατόπιν της ανεπιφύλακτης αποδοχής των αποτελεσμάτων του ελέγχου από τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, ΑΦΜ

β) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και την απαλλαγή του προσφεύγοντα από την αλληλέγγυα ευθύνη του για αυτή (μηδενική οφειλή, με βάση τον πίνακα της παρούσας απόφασης).

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.