



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 07/06/2018

Αριθμός απόφασης: 2938

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **07/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης επί της οδού εργατικές πολυκατοικίες, με την ιδιότητα της συνυπόχρεου, σύμφωνα με το α. 50 ν. 4174/2013, με την με την επωνυμία που έχει έδρα το Ηράκλειο και ΑΦΜ κατά: των υπ' αριθ./26-07-2017 και/26-07-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 04/08-31/12/2014 και 01/01-31/12/2015, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./26-07-2017 και/26-07-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 04/08-31/12/2014 και 01/01-31/12/2015, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **07/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, με την ιδιότητα της συνυπόχρεου, σύμφωνα με το α. 50 ν. 4174/2013, με την με την επωνυμία, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./26-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 04/08-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία, ΦΠΑ ποσού 710.046,21€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 213.013,86€, ήτοι συνολικό ποσό 923.060,07€.

2) Με την υπ' αριθμ./26-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία, ΦΠΑ ποσού 1.123.213,40€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 561.606,72€, ήτοι συνολικό ποσό 1.684.820,12€.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ χρήσεων 2014 ΚΑΙ 2015 προέκυψαν από το πόρισμα της από 26/07/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθ./4-3-2015 και/3-10-2016 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, επειδή ο νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω εταιρείας δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα σε άλλος κράτος ως ενδοκοινοτική παράδοση στις επιχειρήσεις που αναφέρονται στα παραστατικά πώλησης και δεδομένου ότι οι πωλήσεις αυτές δεν έχουν δηλωθεί ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις (απαλλασσόμενες του ΦΠΑ) και καταλόγισε τον οφειλόμενο σε αυτές ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα προσδιόρισε αξία φορολογητέων εκροών ύψους 3.087.157,45€, για τη χρήση 01/10-31/12/2014 και ύψους 4.883.536,56€ για τη χρήση 01/01-31/12/2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθ. **ΔΕΔΕ 2018 ΕΜΠ/12-4-2018 υπόμνημά της**, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- **Α. ΑΚΥΡΗ ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ** διότι στην περίπτωση της εκδόθηκε η αριθμ./4.3.2015 εντολή ελέγχου με ημερομηνία έναρξης του ελέγχου 14.5.2015. Ακολούθως

χωρίς να αιτιολογείται εκδόθηκε η αριθμ./3.10.2016 εντολή ελέγχου. Είναι προφανές ότι έχει ΚΑΤΑΦΩΡΑ ΠΑΡΑΒΙΑΣΤΕΙ η διάταξη του α. 25 ν. 4174/2013 ως προς τα χρονικά περιθώρια ισχύος της εκδοθείσης εντολής ελέγχου γεγονός που καθιστά τη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου απόλυτα άκυρη. Παραβιάζεται ευθέως η διάταξη από τη στιγμή που προβλέπεται η έκδοση μίας εντολής και έως δύο παρατάσεις της (συνολικά 18 μήνες και συνολικά υπό προϋποθέσεις 24 μήνες). Η καθιέρωση στο α 25 ν. 4174/2014 προθεσμίας υλοποίησης των εκδιδόμενων εντολών είναι προφανές ότι αποσκοπεί στην διασφάλιση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας του δικαίου ώστε και η διάρκεια του ελέγχου να είναι συνολικά εύλογη δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. ΔΕΕ, 17.9.2014, C-341/13, Cruz & Companhia Lda κατά Institute de Efinanciamento da Agricultura e Pescas, IP (IFAP), σκέψεις 62 και 65).

- **Β. ΑΚΥΡΗ ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ** Στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου οι ελεγκτές διατείνονται ότι διενήργησαν επιτόπιο έλεγχο, όπως όφειλαν. Πράγματι ο επιτόπιος έλεγχος έγινε την 4.3.2015 και ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση υποβάλλοντας κάθε αναγκαία δήλωση και πληρώνοντας κάθε προβλεπόμενο φόρο ή πρόστιμο. Κατά τον έλεγχο αυτό τέθηκαν υπ όψη όλα τα βιβλία και στοιχεία στη φορολογική αρχή. Άλλωστε συνομολογείται από την ίδια την έκθεση αφού επεξεργάζονται οι ελεγκτές στοιχεία που τους παρέδωσε. Το ότι επανήλθαν και θυροκόλλησαν στην εταιρεία την αρ./13.10.2016 πρόσκληση αποδεικνύει ότι ο δεύτερος έλεγχος **δεν ήταν επιτόπιος** διότι αναφέρεται ότι ... «ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ..» ενώ εάν ο έλεγχος ήταν επιτόπιος όπως διατείνονται και προβλέπει ο νόμος θα έπρεπε να αναφέρουν ότι δεν επιδείχθηκαν . Με βάση την παράνομη αυτή θέση προβαίνουν σε μη αναγνώριση των εκροών ΦΠΑ .Κατ αρχήν όλα τα σχετικά έγγραφα δηλώσεις φορολογικές και κυρίων συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών υπήρχαν λόγω της υποχρεωτικότητας και της υποβολής τους στη διάθεσή τους και μπορούσαν να κάνουν έλεγχο . Δεν τίθεται συνεπώς ζήτημα μη προσκόμισης . Είχαν ήδη προσκομιστεί και μπορούσαν να κάνουν το έλεγχο της παρ 1 του α. 25 ν. 4173/2013. Οι ίδιοι άλλωστε ομολογούν στο σημείο 1.1.1 έλεγχο δήθεν 1^{ης} μέρας για να νομιμοποιήσουν τον επιτόπιο έλεγχο της παρ. 2 ν. 4173/2013 ότι η επιχείρηση ... **« και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα όσα ζητήθηκαν με το συγκεκριμένο αίτημα»** Συνεπώς τέθηκαν υπ όψη τους όλες οι δηλώσεις και τα στοιχεία των συναλλαγών. Πώς άλλωστε σε τρεις περιπτώσεις υποτίθεται ότι διαπιστώνουν τη μη πιθανή παράδοση στη Βουλγαρία προϊόντων αλλά στην Ιταλία, όπως αναφέρεται στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου; Συνεπώς, παρανόμως θεμελιώνουν παράβαση άρνησης επίδειξης ώστε να δικαιολογήσουν την εξοντωτική για την επιχείρηση μη αναγνώριση των εκροών ΦΠΑ και να καταλογίσουν εξοντωτικά ποσά αποβλέποντας στην είσπραξη των προβλεπόμενων στα συμβόλαια αποδοτικότητας που έχουν υπογράψει με την υπηρεσία τους. Κατά συνέπεια καμία παράβαση στην πρόσκληση του α. 14 ν. 4173/2014 δεν υπήρξε . Αντίθετα μάλιστα υπήρξε προβλεπόμενο γεγονός ανώτερης βίας το οποίο δόλια δεν αναγνωρίζει ο «έλεγχος».

Πάσχει συνεπώς η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου από έλλειψη αιτιολογίας.

- **Γ. ΠΑΡΑΝΟΜΗ Η ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ Η ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΦΠΑ** Οι προσβαλλόμενες εφαρμόζοντας τη διάταξη του α. 38 παρ. 3ν. 1642/1986 προβαίνει σε προσδιορισμό του φόρου εισροών με βάση τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα εισοδήματά μας. Όμως αν και καμία σχετική πρόβλεψη δεν υπάρχει στο νόμο **ΔΕΝ αναγνωρίζονται οι τυχόν εκροές μας**, με αποτέλεσμα να αναζητείται παρά το νόμο εξωπραγματικό ποσό για ΦΠΑ.
- **Δ ΜΗ ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**, σχετικά με τον καταλογισμό ΦΠΑ λόγω μη προσκόμισης δελτίων μεταφοράς CMR η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου πάσχει από ακυρότητα διότι η αιτιολογία ότι δεν επιδειχθήκαν τα σχετικά παραστατικά και είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως μη προβλεπόμενη στο νόμο. Στον έλεγχο προσκομίστηκαν όλα τα σχετικά έγγραφα. Η προσκόμιση όλων των σχετικών εγγράφων στις αναφερόμενες στη συμπροσβαλλόμενη ενδοκοινοτικές συναλλαγές αποδεικνύεται από το γεγονός ότι απολύτως αυθαίρετα θεωρείται πως για κάποιες δεν επιδείχθηκε δελτίο μεταφοράς CMR ενώ για άλλες επιδείχθηκε, χωρίς να προσδιορίζεται σε ποιες ώστε να μπορεί να τις «επιδείξει» εάν υπήρχε ανάγκη. Επιπλέον, ο «έλεγχος» διακρίνεται από κακοπιστία αφού αυθαίρετα αξιώνει την «Επίδειξη» εγγράφων για την απόδειξη ενδοκοινοτικών συναλλαγών, που ο ίδιος ο «έλεγχος» μπορούσε να διαπιστώσει πως έχουν γίνει λόγω της δηλώσεώς τους στο σύστημα VIES μέσω δηλώσεων INTRASTAT και πως έχει αποδοθεί ο φόρος από τους αγοραστές. Επιπροσθέτως, η προσβαλλόμενη και η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι μη νόμιμες διότι: 1. Υπόχρεοι για την καταβολή ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών παραδόσεων είναι οι αγοραστές σύμφωνα με την κείμενη κοινοτική και εσωτερική νομοθεσία. 2. Αρμόδιο κράτος μέλος για τον καταλογισμό και επιβολή κυρώσεων είναι το Βουλγαρικό Κράτος κατά περίπτωση σε βάρος των υπηκόων τους σύμφωνα με τους κανόνες της αμοιβαίας συνδρομής. 3. Θέτει σε αμφιβολία την αξιοπιστία του πανευρωπαϊκού συστήματος VIES και κατ' επέκταση την ασφάλεια των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, αφού σε όλες τις περιπτώσεις έλεγξαν από το σύστημα την εγκυρότητα του ΑΦΜ και κρατήθηκε αντίγραφο.
- **Ε. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΥΜΕΝΕΣΤΕΡΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ**, εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017
- **στ. ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΔΙΟΓΚΩΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ**
- **ζ. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ**

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 1,2 στο δεύτερο μέρος του ν. 4072/2012 «ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» ορίζεται ότι: «1. Εισάγεται νέα εταιρική μορφή, η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία. Η εταιρεία αυτή έχει νομική προσωπικότητα και είναι εμπορική, ακόμη και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορική επιχείρηση. Απαγορεύεται στην ιδιωτική εταιρεία η άσκηση επιχείρησης για την οποία έχει οριστεί από το νόμο αποκλειστικά άλλη εταιρική μορφή. 2. Με την επιφύλαξη του άρθρου 79, για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την παρουσία της.» και στο άρθρο 55 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Την εταιρεία διαχειρίζεται και εκπροσωπεί ένας ή περισσότεροι

διαχειριστές. Όπου στον παρόντα νόμο γίνεται λόγος για «διαχειριστή», νοούνται και οι περισσότεροι διαχειριστές.». Εξάλλου, στο άρθρο 115 του προΐσχύοντος ν. 2238/1994 (Α' 151) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», στις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε το άρθρο 17 του ν.δ/τος 3843/1958 (Α' 148), όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 17 του ν. 542/1977 (Α' 41) και το άρθρο 15 παρ. 1 του ν. 2065/1992 (Α' 113), με το οποίο υπήχθησαν στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων από 30.6.1992 και οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οριζόταν ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους..... 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους» Στη συνέχεια, με την §10 άρθρου 116 του Ν.4072/2012 προστέθηκε περίπτωση στ' «Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες» στο άρθρο 101 του ν.2338/1994 και με την παράγραφο 11 του άρθρου 116 του Ν.4072/2012 ορίζεται ότι: «Οι εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) εφαρμόζονται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες (Ι.Κ.Ε.)». Στη συνέχεια, με τον, ισχύοντα κατά τον κρίσιμο χρόνο, Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. Α' 170) που, σύμφωνα με το άρθρο 73, τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις, ορίζεται στο άρθρο 1 αυτού, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 39 παρ.1 του ν.4223/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 287/ 31.12.2013), ότι : «Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.», στο άρθρο 2 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 39 παρ.2 του ν.4223/ 2013, ότι : «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα : α. Φόρο Εισοδήματος. β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). γ.....[...]......ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα», στο Παράρτημα δε του νόμου αυτού αναφέρονται μεταξύ άλλων «.....Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (άρθρα 27 έως και 50 του ν. 3842/2010).....», ενώ, στο άρθρο 50 αυτού, όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «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 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 ... 2.: ...7. 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, από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 43 και επόμενα του ν. 4072/2012 προκύπτει ότι για τις εταιρικές υποχρεώσεις της ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗΣ εταιρείας ευθύνεται, κατ' αρχήν, μόνον η εταιρεία με τη περιουσία της και όχι οι εταίροι αυτής. Ειδικώς, όμως, για τα χρέη προς το Δημόσιο από φόρους και πρόστιμα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 2 του προϊσχύοντος ν. 2238/1994 αλλά και κατά τις διατάξεις του εφαρμοστέου στην προκειμένη περίπτωση άρθρου 50 του ν. 4174/2013, ευθύνονται εις ολόκληρον με την εταιρεία, με την ατομική τους περιουσία, τα πρόσωπα που είναι διαχειριστές της εταιρείας, ή γενικά, τα πρόσωπα που ασκούν, κατόπιν ανάθεσης, τη διοίκηση της εταιρείας, κατά το χρόνο διάλυσης αυτής. Όμως, η ως άνω διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, δεν δημιουργεί ιδία φορολογική υποχρέωση των προαναφερόμενων προσώπων που είχαν την ιδιότητα του διαχειριστή της εταιρείας, για καταβολή του οφειλομένου από την εταιρεία φόρου, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος της εταιρείας φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαίωσης του φόρου, αλλά στο στάδιο της είσπραξής του. Επομένως, τα ανωτέρω πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και δεν νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξης της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από την εταιρεία 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 του φόρου πράξης, υποκείμενης σε προσφυγή, ούτε, περαιτέρω, η επ' ονόματί τους ταμειακή βεβαίωση του οφειλομένου ποσού του φόρου, αλλά επιτρέπεται, κατ' αρχήν, να επιδιωχθεί η αναγκαστική είσπραξη του οφειλομένου ποσού του φόρου από τα πρόσωπα αυτά βάσει της ταμειακής βεβαίωσης που έχει εκδοθεί επ' ονόματι της εταιρείας. Τα πρόσωπα αυτά αποκτούν, κατά τον Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων, την ιδιότητα του «οφειλέτη», μόνον από και δια της έκδοσης και κοινοποίησης προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στο άρθρο 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/ 2013), μέσω της οποίας πληροφορούνται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους. 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 προαναφερθέντα πρόσωπα της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνται, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, διότι 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 ατομικής ειδοποίησης και να προβάλουν λόγους αναγόμενους στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαίτησης του Δημοσίου, εκτός εάν, κατόπιν προσφυγής της εταιρείας κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξης, (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 πράξης, (πρβλ. ΣτΕ 1623/2015, ΣτΕ 4357/2014, 844/2012 708/2008, 2712/2002). Κατ'ακολουθία, η πρόβλεψη με την παρ.7 του άρθρου 50 του Κώδικα της Φορολογικής Διαδικασίας της δυνατότητας των ως άνω αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιουδήποτε δικαιώματος έχει στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα, δεν σημαίνει και δυνατότητα εκ παραλλήλου άσκησης προσφυγής από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, καθώς και από το αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο, αλλά αφορά τα δικαιώματα που έχουν τα πρόσωπα αυτά κατά το στάδιο της εκτέλεσης, οπότε γεννάται και η ευθύνη για την καταβολή του φόρου. Ούτε, εξάλλου, είναι δυνατή κατά το στάδιο του καταλογισμού τα πρόσωπα αυτά να προβάλλουν λόγους αναγόμενους στην έλλειψη ευθύνης αυτών, αφού, όπως έγινε δεκτό ανωτέρω, δεν έχουν κατά το στάδιο αυτό καταστεί υποκείμενα της σχετικής καταβολής του φόρου. Ούτε, εξάλλου, είναι δυνατή κατά το στάδιο του καταλογισμού τα πρόσωπα αυτά να προβάλλουν λόγους αναγόμενους στην έλλειψη ευθύνης αυτών, αφού, όπως έγινε δεκτό ανωτέρω, δεν έχουν κατά το στάδιο αυτό καταστεί υποκείμενα της σχετικής καταβολής του φόρου (Δ.Εφ. Αθηνών/2017 &/2017, Δ.Πρωτ. Πειραιά/2017).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της προσφυγής μεταξύ των οποίων και η από 26/07/2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν. 2859/2010 του αρμοδίου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προκύπτει ότι με τις με αριθμ./26-07-2017 και/26-07-2017 πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία, διαφορά ΦΠΑ συνολικού ποσού 923.060,07€ και 1.684.820,12€ για τις φορολογικές περιόδους 4/8-31/12/2014 και 1/1/2015-31/12/2015, αντίστοιχα.

Στις πράξεις αυτές η προσφεύγουσα δεν αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο ούτε τα στοιχεία της αναγράφονται στα στοιχεία νόμιμου εκπροσώπου.

Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, όπως αυτή αναπτύσσεται, η προσφεύγουσα επιδιώκει την ακύρωση των ανωτέρω αποφάσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ατομικά και με την ιδιότητα της συνυπόχρεου με την εταιρεία, κατά το μέρος που με τις ως άνω πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, της αποδίδεται αλληλέγγυα ευθύνη με το ως άνω νομικό πρόσωπο για την καταβολή του οφειλόμενου από αυτήν φόρου.

Επειδή, σε καμία από τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού δεν αναγράφεται η προσφεύγουσα ως «αλληλεγγύως ευθυνόμενος», ως εκ τούτου η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής από αυτήν ατομικά και μόνο κατά των πράξεων αυτών είναι απαράδεκτη, λόγω ελλείψεως εννόμου συμφέροντος, αφού οι πράξεις αυτές δεν καταλογίζουν φόρο με υπόχρεο την προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 63 και της παρ. 7 του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά η προσφεύγουσα δεν είναι υποκείμενος των σχετικών - με τις

προσβαλλόμενες πράξεις οφειλών, αλλά η κατ' άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τυχόν ευθύνη της για την επίδικη οφειλή ανάγεται μόνο στο στάδιο είσπραξης. Κατόπιν τούτων, η προσφεύγουσα δεν νομιμοποιείται να ασκήσει προσφυγή κατά των επίμαχων καταλογιστικών του φόρου πράξεων και ως εκ τούτου η κρινόμενη προσφυγή είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη, λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας,. Εξάλλου, όπως έγινε δεκτό ανωτέρω, με το άρθρο 50 παρ.7 του ν. 4174/2013 δεν θεσπίζεται «παράλληλη» προσφυγή για το τυχόν αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο στο στάδιο του καταλογισμού του οφειλόμενου από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα φόρου, αλλά παρέχεται η δυνατότητα άσκησης από το αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο οποιουδήποτε δικαιώματος θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα στο στάδιο της εκτέλεσης, κατά το οποίο γεννάται το πρώτον η υποχρέωση του προσώπου αυτού για την καταβολή του οφειλόμενου από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα φόρου. Με τη δυνατότητα αυτή το αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο δε στερείται του δικαιώματος της δικαστικής προστασίας του, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος, καθόσον έχει τη δυνατότητα άσκησης ανακοπής κατά της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/ 2013). **Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην από 26/07/2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **07/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, **ως απαράδεκτης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.