



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ**  
**ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 24-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1290

**Ταχ. Δ/ση** : Εγγατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313333245  
**ΦΑΞ** : 2313333258

## **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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της

ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26/05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με ΑΦΜ:....., κατά:**

α)της με αριθμ..... ατομικής ειδοποίησης-καταβολής υπερημερίας, του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,

β)των υπ'αριθμ. ...., ..., .... και ..../2010 φύλλων ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την επιχείρηση με την επωνυμία «..... », του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,

γ)των υπ'αριθμ. .., ....., ....., ..... και ...../2010 φύλλων ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε τρίτους, διαχειριστικών περιόδων 1-1 έως 31-12-2005, 1-1 έως 31-12-2006, 1-1 έως 31-12-2007, 1-1 έως 31-12-2008 και 1-1 έως 31-12-2009, των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την ως άνω επιχείρηση, του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,

δ)των υπ'αριθμ. ...., ...., ....., ... και ..../2010 φύλλων ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, διαχειριστικών περιόδων 1-1 έως 31-12-2005, 1-1 έως 31-12-2006, 1-1 έως 31-12-2007, 1-1 έως 31-12-2008 και 1-1 έως 31-12-2009, των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την ως άνω επιχείρηση, του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,

ε)των υπ'αριθμ....., ...., .... και ..../2010 πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Μ.Υ., διαχειριστικών περιόδων 1-1 έως 31-12-2005, 1-1 έως 31-12-2006, 1-1 έως 31-12-2007 και 1-1 έως 31-12-2008, των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την ως άνω επιχείρηση, του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,

στ)των υπ'αριθμ....., .... και ...../2009 πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01-2008 έως 31-01-2008, 01-02-2008 έως 29-02-2008 και 01-04-2008 έως 30-04-2008, των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την ως άνω επιχείρηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**4. Των :**

- α)με αριθμ..... ατομικής ειδοποίησης-καταβολής υπερημερίας, του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,
- β)υπ'αριθμ. ...., ...., .... και ...../2010 φύλλων ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,
- γ)υπ'αριθμ. ...., ...., ....., .... και ...../2010 φύλλων ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε τρίτους, των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την ως άνω επιχείρηση, του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,
- δ)υπ'αριθμ. ...., ...., ....., .... και ...../2010 φύλλων ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την ως άνω επιχείρηση, του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,
- ε)υπ'αριθμ....., ...., .... και ...../2010 πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Μ.Υ., των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την ως άνω επιχείρηση, του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,
- στ)υπ'αριθμ....., .... και ...../2009 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, των αντίστοιχων ταμειακών βεβαιώσεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου για την ως άνω επιχείρηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../26-05-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**Επειδή** η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης 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 έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά 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**, στην παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι *«κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα*

με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) «η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται : α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποιήσεως ... ».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 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**, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

**Επειδή**, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφερόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

**Επειδή**, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1280/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προβλέπεται ότι η ατομική ειδοποίηση κοινοποιείται στον υπόχρεο, οφειλέτη ή συνυπόχρεο πρόσωπο, πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης, σε περίπτωση μη καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών. Κατά συνέπεια, η ατομική ειδοποίηση αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος, η αιτία του και ο τρόπος πληρωμής του, καθώς και ο όρος ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών που αναφέρονται σε αυτή.

**Επειδή**, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, με τις οποίες καθιερώνεται προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά, δεν δημιουργούν ίδια φορολογική υποχρέωση των εντεταλμένων στη διοίκηση του νομικού προσώπου προσώπων για καταβολή του οφειλομένου από αυτό φόρου, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωθέντος εις βάρος του νομικού προσώπου φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαιώσεως του φόρου, αλλά στο στάδιο της εισπράξεως του. Επομένως, τα ανωτέρω

πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρεώσεως 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 τους δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαίωσης του φόρου, με κοινοποίηση, προς τα πρόσωπα αυτά, φύλλου ελέγχου, υποκειμένου σε προσφυγή, ούτε, περαιτέρω, η επ' ονόματι 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 βεβαιώσεως που έχει εκδοθεί επ' ονόματι της εταιρείας (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2019/2001 7μ.). Η ανωτέρω ερμηνεία δεν αποστερεί τα προαναφερθέντα πρόσωπα της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνται, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, διότι τα πρόσωπα αυτά, ιδίως μέχρι την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), εφόσον δεν είχαν δικαίωμα να ασκήσουν προσφυγή κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξης, μπορούσαν, κατά τη σύμφωνη με την ανωτέρω συνταγματική διάταξη ερμηνεία του άρθρου 217 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, να ασκήσουν ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης, με την οποία θεωρούνταν συμπροσβαλλόμενη και η εκδοθείσα σε βάρος της εταιρείας ταμειακή βεβαίωση (πρβλ. 237/2008, 2999/2006) και να προβάλουν λόγους αναγόμενους στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαίτησης του Δημοσίου, εκτός εάν, κατόπιν προσφυγής της εταιρείας κατά της καταλογιστικής του φόρου έχει εκδοθεί τελεσίδικη δικαστική απόφαση, με την οποία έχει κριθεί, κατ' ουσίαν, η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης (πρβλ. ΣτΕ 2712/2002, 1942/2002, 1061/2002).

**Επειδή**, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, στην υπό κρίση περίπτωση, απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθμ. ....../12-05-2016 ατομικής ειδοποίησης καταβολής-υπερήμερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και των σε αυτές αναφερομένων ταμειακών βεβαιώσεων, δεδομένου ότι η εκ τούτων αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης (βλ. Σ.τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012).

**Επειδή**, περαιτέρω, απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά των παραπάνω αναλυτικά αναφερομένων φύλλων ελέγχου παρακρατούμενων φόρων, πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Μ.Υ. και πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., με τις οποίες καταλογίστηκαν ποσά εις βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», της οποίας ο αιτών διετέλεσε νόμιμος εκπρόσωπος, δεδομένου ότι τα εν λόγω φύλλα ελέγχου και οι πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν πριν την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι την 01/01/2014, και, συνεπώς, αυτός δεν νομιμοποιείται να ασκήσει προσφυγή κατά αυτών.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από 26-05-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής **του .....** **του .....** με ΑΦΜ:....., ως απαράδεκτης

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
α.α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).