



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 12 / 12 / 2018

Αριθμός Απόφασης **5007**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **02/08/2018** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, επί της οδού αριθ., τ.κ, με **ΑΦΜ:**, κατά των από **02/03/2017** και αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ** διαχειριστικών περιόδων 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, στο όνομα της επιχείρησης με **ΑΦΜ:** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και της από **02/03/2017** έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **02/08/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά από τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση με βάση τις υπ' αριθμ.**/2016** και**/2016** εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2010, 1/1 - 31/12/2011 και 1/1 - 31/12/2012, με αφορμή το με αριθμ. πρωτ.**/2016** δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Λαμίας, καθώς και του υπ' αρ.**/2015** δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδος, από τα οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση με **ΑΦΜ:**, εξέδωσε προς την επιχείρηση, **πλαστά δελτία αποστολής**, με αντίστοιχα αθεώρητα τιμολόγια πώλησης, τα οποία αναλυτικά αναφέρονται στη σελίδα 6 της από **02/03/2017** έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, και ανέρχονται συνολικά: Για τη χρήση **2010**, τέσσερα τιμολόγια καθαρής αξίας ποσού **44.940,00€** και ΦΠΑ **8.538,60€**, Για τη χρήση **2011**, εννιά τιμολόγια καθαρής αξίας ποσού **114.750,00€** και ΦΠΑ **26.392,50€**, Για τη χρήση **2012**, τρία τιμολόγια καθαρής αξίας ποσού **45.900,00€** και ΦΠΑ **10.557,00€**,

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο με τις προαναφερθείσες εντολές ελέγχου στη λήπτρια επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση, καταχώρησε στα βιβλία της τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, για τα οποία όμως δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών, δεδομένου ότι η έκπτωση του ΦΠΑ προϋποθέτει την ύπαρξη νόμιμου τιμολογίου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30§1 και 32§1 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 18§2 και 19 του Π.Δ 186/1992.

Ακολουθώντας, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις:

- 1) Την υπ' αριθμ.**/2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ**, χρήσης **2010**, με την οποία καταλογίστηκε ΦΠΑ ποσού 8.538,60€, πλέον προσαύξησης 120% λόγω ανακρίβειας ποσού 10.246,32€ και συνολικά **18.784,92€**.
- 2) Την υπ' αριθμ.**/2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ**, χρήσης **2011**, με την οποία καταλογίστηκε ΦΠΑ ποσού 26.392,50€, πλέον προσαύξησης 120% λόγω ανακρίβειας ποσού 31.671,00€ και συνολικά **58.063,50€** και
- 3) Την υπ' αριθμ.**/2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ**, χρήσης **2012**, με την οποία καταλογίστηκε ΦΠΑ ποσού 10.557,00€, πλέον προσαύξησης 120% λόγω ανακρίβειας ποσού 12.668,40€ και συνολικά **23.225,40€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας ότι:

1. Στην επιχείρηση, διετέλεσε διευθύνων σύμβουλος από το 2004 έως την 06/01/2013 και ουδέν γνώριζε για τον διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία,
2. Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για τον καταλογισμό φόρου, δεδομένου ότι έχει παρέλθει η πενταετής παραγραφή,
3. Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου, καθόσον κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι επιτρεπτή η έκδοση πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, όταν ο λήπτης των πλαστών στοιχείων τελεί σε καλή πίστη.

Επειδή στο **άρθρο 63 § 1** του **ν.4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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 στο **άρθρο 2** της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **ΠΟΛ 1064/2017** ορίζεται:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων...

4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες...»,

Επειδή στο άρθρο 64 § 1 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δικ.) ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 1§1 του ν. 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών ορίζεται ότι: «Η ανώνυμη εταιρεία είναι κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της»,

Επειδή στο άρθρο 115 του ν.2238/1994 (Α' 151) ορίζεται ότι:

«1) Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες, που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους,

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 βεβαίωσής 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 στο άρθρο 45 του ν.1642/1986, όπως κωδικοποιήθηκε και ισχύει ήδη ως διάταξη του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248) ορίζεται ότι: «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου...»,

Περαιτέρω, στο **άρθρο 22§7 του ν. 2648/1998** (Α' 238) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του ν. 1642/1986 (Α' 125), καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών».

Από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 115§3 του ν. 2238/94, η προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη των διευθυντών, διαχειριστών κλπ. των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών **επεκτάθηκε**, όσον αφορά την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων, καθώς και του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλων (εμμέσων) φόρων κύκλου εργασιών, πέραν των περιπτώσεων διαλύσεως της εταιρείας, και στα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν τις ίδιες αυτές ιδιότητες κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρείας, χωρίς να απαιτείται και διάλυσή της, για οποιονδήποτε λόγο, σε μεταγενέστερο χρόνο. Περαιτέρω, με το άρθρο 115§3 του ν. 2238/1994 διακρίνονται δύο περιπτώσεις: α) Αν ο επίμαχος φόρος έχει παρακρατηθεί ή εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχει αποδοθεί, συνευθύνονται για την πληρωμή του τα προαναφερόμενα φυσικά πρόσωπα, υπό την προϋπόθεση ότι είχαν τις σχετικές ιδιότητες (του διευθυντή, διαχειριστή κλπ.) κατά τη λήξη της προθεσμίας αποδόσεως του φόρου ή τις απέκτησαν σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο μετά τη λήξη της προθεσμίας αυτής, β) Αν, αντιθέτως, ο επίμαχος φόρος δεν έχει παρακρατηθεί ή δεν έχει εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, η ως άνω πρόσθετη ευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν τις σχετικές ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η (μη εκπληρωμένη) υποχρέωση παρακρατήσεως ή εισπράξεως του φόρου (**ΣτΕ 884/2011**, σκέψη 9).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 50 του ν. 4174/2013** (ΚΦΔ) 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 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. **2)** Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς 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. **3)** Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι "κεφαλαιουχικών εταιρειών" με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον «δέκα (10%) τοις εκατό» ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης. **4)** Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος "κεφαλαιουχικών εταιρειών" και αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον «δέκα τοις εκατό (10%)», κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων "εντός της ως άνω τριετίας" κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος. ... **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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Επειδή, ο Κώδικας Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε. - **ν.δ. 356/1974**, Α' 90), ορίζει στο άρθρο 4 τα εξής: «**1)** Άμα τη βεβαιώσει ποσού τινός εις το Δημόσιον Ταμείον ως δημοσίου εσόδου, ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου υποχρεούται επί πειθαρχική αυτού ευθύνη να αποστείλει προς τον οφειλέτην

ατομικήν ειδοποίησιν, δυνάμενος και να κοινοποιήση ταύτην, περιέχουσιν τα στοιχεία του οφειλέτου, το είδος και το ποσόν του χρέους, το οικονομικόν έτος εις ο ανήκει τούτο, τον αριθμόν και την χρονολογίαν του τριπλοτύπου βεβαιώσεως και την χρονολογίαν πληρωμής του χρέους ή εκάστης δόσεως εις περίπτωσιν καταβολής εις δόσεις. Η ειδοποίησις αποστέλλεται προς τον οφειλέτην δια της Ταχυδρομικής Υπηρεσίας ή δι' υπαλλήλων του Δημοσίου Ταμείου. ... **2)** Η κατά την προηγουμένην παράγραφον κοινοποιουμένη ατομική ειδοποίησις δεν εξομοιούται προς την επιταγήν προς πληρωμήν. **3)** ...».

Περαιτέρω, ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ), ο οποίος κυρώθηκε με το **ν. 2717/1999** (Α' 97), ορίζει, στο **άρθρο 217** ότι: «**1) 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, ...», στο **άρθρο 219** ότι: «**1)** Προς άσκηση ανακοπής νομιμοποιούνται: α) στις περιπτώσεις α'... της παρ. 1 του άρθρου 217: ο καθ' ου ή ο θιγόμενος ενυπόθηκος δανειστής...», στο **άρθρο 224** ότι: «**1)** Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη κατά το νόμο και την ουσία, στα όρια της ανακοπής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της» και στο **άρθρο 225** ότι: «Το δικαστήριο, αν διαπιστώσει παράβαση νόμου ή ουσιαστικές πλημμέλειες της προσβαλλόμενης πράξης, προβαίνει στην ολική ή μερική ακύρωση ή την τροποποίησή της. Σε διαφορετική περίπτωση, προβαίνει στην απόρριψη της ανακοπής».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 1§1 του ν. 2190/1920 προκύπτει ότι για τις εταιρικές υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας ευθύνεται, κατ' αρχήν, μόνον η εταιρεία με την περιουσία της και όχι οι μέτοχοι αυτής. Ειδικώς, όμως, για τα χρέη προς το Δημόσιο από φόρους και πρόστιμα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (αλλά και κατά τις διατάξεις του άρθρ. 50 του ν. 4174/2013), ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως εις ολόκληρον με την εταιρεία, με την ατομική τους περιουσία, τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές της εταιρείας, όχι μόνο κατά το χρόνο διάλυσης της εταιρείας, αλλά και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της και ειδικότερα αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, ευθύνονται όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου ή απόδοσης του ΦΠΑ (άρθρο 22§7 του ν. 2648/1998). Περαιτέρω, οι προαναφερόμενες διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, δεν δημιουργούν ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων που είχαν την ιδιότητα του διαχειριστή ή του διευθύνοντος συμβούλου ή του εκκαθαριστή ανώνυμης εταιρείας (με τις προϋποθέσεις που στις διατάξεις αυτές προβλέπονται), για καταβολή του οφειλόμενου 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 βεβαιώσεως του φόρου, αλλά στο στάδιο της εισπράξεώς του. Εν όψει αυτών, τα εν λόγω πρόσωπα 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 και τους παρέχεται η δυνατότητα να αμυνθούν αποτελεσματικά, ασκώντας την ανακοπή της παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της άνω ειδοποίησης, αλλά και κατά της πράξης ταμειακής βεβαίωσης του χρέους, έστω και αν η εν λόγω πράξη εκδόθηκε σε βάρος της εταιρείας (πρβλ. ΣτΕ 237/2008, 2999/2006), η οποία, εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, θεωρείται συμπροσβαλλόμενη (βλ. ΣτΕ 844/2012, 4411/2011, 237/2008, 2999/2006). ΔΕφΑΘ 5906/2013 (2^ο τριμελές)

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται 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 αναφυόμενων στο στάδιο της εισπράξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση με βάση τις υπ' αριθμ./2016 και/2016 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 στην επιχείρηση, με αφορμή το με αριθμ. πρωτ.

...../2016 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Λαμίας, καθώς και του υπ' αριθμ.
...../2015 δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδος, από
τα οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση με
ΑΦΜ:, εξέδωσε προς την επιχείρηση, **πλαστά δελτία
αποστολής**, με αντίστοιχα αθεώρητα τιμολόγια πώλησης, ο ΦΠΑ των οποίων, ανέρχεται
συνολικά για τις χρήσεις **2010, 2011 και 2012** στο ποσό των **8.538,60€, 26.392,50€ και
10.557,00€** αντίστοιχα και καταλογίστηκαν οι διαφορές φόρου όπως αυτές αναγράφονται
αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου με την έκδοση των σχετικών πράξεων μεταξύ των
οποίων και οι προσβαλλόμενες

Επειδή ο προσφεύγων υποβάλλει την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **ατομικά για
λογαριασμό του και όχι για λογαριασμό της ως άνω εταιρείας,**

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη:

- α) Ότι κατά το στάδιο προσδιορισμού - καταλογισμού του φόρου υποκείμενος των
φορολογικών υποχρεώσεων που σχετίζονται με τις προσβαλλόμενες πράξεις (υπόχρεος) είναι
η εταιρεία «.....» με **ΑΦΜ**,
β) Ότι ο προσφεύγων υποβάλλει την υπό κρίση προσφυγή ατομικά και για λογαριασμό του και
όχι για λογαριασμό της εταιρείας «.....», όπως προβλέπεται από τις διατάξεις
του άρθρου 63 του ν.4174/2013,
γ) Ότι η δυνατότητα παράλληλης με το νομικό πρόσωπο άσκησης οποιουδήποτε δικαιώματος,
παρέχεται στα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου όπως αυτά ορίζονται
στο άρθρο 115 ν.2238/1994, 55 του ν.2859/2000 και στο άρθρο 50 του ν.4174/2013, ωστόσο
η τυχόν ευθύνη αυτών ανακύπτει κατά το στάδιο εκτέλεσης για την είσπραξη του φόρου και όχι
σε αυτό του προσδιορισμού και της βεβαίωσης του φόρου,

ο προσφεύγων, εν προκειμένω, δεν νομιμοποιείται να ασκήσει προσφυγή ατομικώς και για
ίδιο λογαριασμό κατά των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων, και ως εκ τούτου η κρινόμενη
προσφυγή είναι σύμφωνα με τα ανωτέρω **απορριπτέα ως απαράδεκτη**, λόγω έλλειψης
ενεργητικής νομιμοποίησης αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013
(Κ.Φ.Δ) και στο άρθρο 64 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ).

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **02/08/2018** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς
προσφυγής του του, κατοίκου
....., επί της οδού αριθ., Τ.Κ., 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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ 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.