



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/1/2019

Αριθμός απόφασης: 269

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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. Την από 2/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των :

α)με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ. και

β)με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ.,

κατά της με αριθμό/28-3-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2002 και της με αριθμό .../28-3-2017 οριστικής πράξης

προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 9/10/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 2/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τωνμε Α.Φ.Μ. καιμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα 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 με αριθμό/**28-3-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» – Α.Φ.Μ.» φόρος ίσος με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ως λήπτης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, ήτοι συνολικό ποσό 2.700,00 Χ 3 = **8.100,00 €**.
2. Με την με αριθμό **10/28-3-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» – Α.Φ.Μ.» φόρος ποσού 8.962,17 €, πλέον πρόσθετου φόρου 10.754,77 €, ήτοι συνολικού ποσού **19.716,77 €**.

Δυνάμει της με αρ. 359/25-9-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στην λυθείσα επιχείρηση «.....» – Α.Φ.Μ.» για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2002 – 31/12/2002 για την εξακρίβωση των υποχρεώσεων της στη φορολογία Φ.Π.Α..

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην ανωτέρω επιχείρηση, καθώς η ελεγχόμενη χρήση περαιώθηκε με την αποδοχή του υπ αριθμ./1 σημειώματος περαίωσης του Ν.3259/2004, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που ήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ. .../1-11-2012 έγγραφο και την συνημμένη σε αυτό από 31/10/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, σύμφωνα με την οποία ο «.....» με ΑΦΜ, εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την λυθείσα επιχείρηση «.....» – Α.Φ.Μ.». Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Ε.Σ.Ε., έκρινε ότι η

ανωτέρω λυθείσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) μερικώς εικονικό, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.700,00 €, έκδοσης του «.....», ΑΦΜ και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης και επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές, εκροές και το Φ.Π.Α. αυτών, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες, ως ομόρρυθμοι εταίροι της λυθείσας επιχείρησης «..... – Α.Φ.Μ.», με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τους εξής λόγους :

- Η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι μη νόμιμη, καθώς η εταιρία έπαψε να έχει νομική προσωπικότητα και κατ' επέκταση και εκπροσώπους, με αποτέλεσμα την παντελή έλλειψη αρμόδιου προς επίδοση οργάνου, το οποίο να είναι σε θέση να παραλάβει νόμιμα και έγκυρα την σχετικά επιστολή, αλλά και τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν.
- Η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα, διότι η επιστολή επίδοσης των πράξεων απεστάλη από την Δ.Ο.Υ. την 19/7/2018 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου παρ. 5 του Ν.4174/2013, η αποστολή της τεκμαίρεται ότι συντελέστηκε στις 3/9/2018, αφού το διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου δεν προσμετράται στις προθεσμίες.

Επειδή, στο άρθρο 55 «Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου» του ν.2859/00 ορίζεται : *«Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38, β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου, γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης. δ) το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, στην περίπτωση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο ορίζεται ο εγκαταστημένος εκτός της χώρας υποκείμενος στο φόρο ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.»*

Επειδή στην ΠΟΛ 1103/2004 με θέμα «Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ).» διευκρινίζεται :

ΣΤ) ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1) Ευθύνη ομορρύθμου μέλους”(Άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου)

Οι εταίροι ομόρρυθμης εταιρίας ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων.

Καθιερώνεται δηλαδή απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη κάθε ομορρύθμου εταίρου για τις υποχρεώσεις (του νομικού προσώπου) της εταιρίας.

Συμφωνία, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά την ευθύνη των εταίρων, ισχύει μόνο στις εσωτερικές τους σχέσεις και όχι για το Δημόσιο.

Ο εταίρος ο οποίος αποχωρεί από την εταιρία εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί μέχρι της δημοσιεύσεως της αποχώρησής του.

Γ-Α. Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου

1. [N. 2859/2000 \(ΦΕΚ 248Α'\)](#) [`Άρθρο 55](#)

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.

N. 2859/2000 (ΦΕΚ 248Α')

[`Άρθρο 59](#)

1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 50 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται :

«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. ...

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 συνάγεται ότι οι προσφεύγοντες, ως μέλη και διαχειριστές της ομόρρυθμης εταιρίας «..... – Α.Φ.Μ.», ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για την καταβολή του φόρου που βεβαιώθηκε στην ανωτέρω εταιρία, ανεξάρτητα εάν υφίσταται το νομικό αυτό πρόσωπο, χωρίς να ορίζεται εκ του νόμου προθεσμία για την προσωπική τους ευθύνη και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή

κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις στους προσφεύγοντες ως συνυπόχρεους και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων τυγχάνει απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ 170/26.07.2013 Τεύχος Α'), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287/31.12.2013, Τεύχος Α') και την παρ. 5 του άρθρου 18 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22-12-2016) «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. 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται αυστηρώς εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης και δεν προβλέπεται η άσκησή της πέραν της προθεσμίας αυτής για κανένα λόγο.

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα....».

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : « Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα, κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό.».

Επειδή, εν προκειμένω, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις απεστάλησαν στους προσφεύγοντες στις 17/7/2018 με συστημένες επιστολές, όπως φαίνεται από την φόρμα των ΕΛΤΑ «Εντοπισμός Αντικειμένου» για τους κωδικούς αντικειμένων RE.....GR για τον πρώτο

προσφεύγοντα και RE7.....GR για τον δεύτερο και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 7 του Κ.Φ.Δ., η επίδοσή της τεκμαίρεται ότι συντελέστηκε την **2/8/2018** και όχι την 3/9/2018 όπως λανθασμένα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες, καθώς η αναστολή προθεσμίας για την περίοδο του Αυγούστου δεν αφορά στις επιδόσεις πράξεων αλλά στην άσκηση δικαιώματος.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1192/2014 ορίζεται ότι η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως ορίζεται στην παρ. 1, εδάφιο γ' του άρθρου 63 του Ν.4174/2013, αναστέλλεται για το χρονικό διάστημα από την 1^η έως την 31^η Αυγούστου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης Α' της υποπαραγράφου 1β' του άρθρου 232 του Ν.4281/2014. Επομένως, το χρονικό διάστημα από 1 Αυγούστου έως 31 Αυγούστου δεν προσμετράται κατά τον υπολογισμό των προθεσμιών για την άσκηση ενδικοφανών προσφυγών και η προθεσμία για την άσκηση της υπό κρίση προσφυγής έληξε στις **1/10/2018**, καθώς η 30/9/2018 ήταν ημέρα Κυριακή.

Επειδή, η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την **2/10/2018**, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της προθεσμίας για την άσκησή της, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από 2/10/2018 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τωνμε Α.Φ.Μ. καιμε ΑΦΜ ως απαράδεκτης.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.