



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/06/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1621

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου 5048 ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, επί της, ως προέδρου Δ.Σ. και Διευθύνοντος Συμβούλου για την διαχειριστική περίοδο από 30-08-2012 έως και τις 24-09-2012, της Αωνύμου Εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού Βενιζέλου 3 ΤΚ 54624, και αλληλεγγύως υπεύθυνου κατά α) της υπ'

αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2018 β) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 και γ) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου 5048 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, ως αλληλεγγύως υπεύθυνου της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος των διατάξεων των άρθρων 66 ν.2238/94, 48 Ν.2859/00 και των ΠΟΛ. 1159/2011 & ΠΟΛ.1165/24.07.2012, στην επιχείρηση, «.....», με **ΑΦΜ** με αντικείμενο εργασιών,

Μετά την σύνταξη των από 31/12/2018 σχετικών εκθέσεων φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου Κ.Φ.Δ, εκδόθηκαν σε βάρος της ως άνω εταιρείας οι προαναφερθείσες επίδικες πράξεις και καταλογίστηκαν τα εξής:

Με υπ' αριθ., πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.000,00€ λόγω μη ανταπόκρισης στις με αρ.πρωτ.....8,,, προσκλήσεις, για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων εταιρίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 14 § 1 και 2 και άρθ.24 του Κ.Φ.Δ. που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθ. 54 § 1 περ.δ', § 2 περ.δ' & § 3 του Κ.Φ.Δ., **ήτοι πρόστιμο (1* 500,00 € X 4 = 2.000,00 €), λόγω επανειλημμένης υποτροπής.**

Με την υπ'. αρ , οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος

εισοδήματος ποσού 114.723,36 €, πλέον 107.610,51 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) ήτοι συνολικό ποσό 222.333,87€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012/31/12/2012), διότι δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94. Ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν είναι εφικτός διότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία της και τα εκδοθέντα- ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης , επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας κύριος φόρος ύψους **152.586,65 €**, πλέον **143.126,31 €** πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) ήτοι συνολικό ποσό **295.712,96 €**.

Η διαφορά του φόρου προέκυψε επειδή δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατός ο έλεγχος των φορολογητέων εισροών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει στην διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012, τις εισροές που δήλωσε η εταιρία στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και τον αναλογούντα φόρο στις εισροές, εφόσον δεν αποδεικνύεται η κατοχή νόμιμων φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων ολικώς ή μερικώς, άλλως την τροποποίηση και την μεταρρύθμισή τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) ΑΡΝΗΣΗ, ΑΟΡΙΣΤΙΑ, ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ των ως άνω αναιτιολόγητων προσβαλλόμενων πράξεων χαρακτηριζόμενων και ως ΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΗΣ άσκησης και επιβολής φόρων και προστίμων, ισχυριζόμενος ότι ουδέποτε ήταν κάτοχος, έστω και μίας μετοχής από τις 60.000 ανώνυμες μετοχές, αξίας 1 ευρώ η καθεμία, που αποτελούσαν και το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας. Η σχέση του με την εν λόγω εταιρία και συμμετοχή σε αυτή, εναπόκειται στην ιδιότητα του μέλους στο ΔΣ αυτής από τις 30-06-2012, (με το αυθημερόν πρακτικό της τακτικής γενικής συνέλευσης και από αυθημερόν πρακτικό του ΔΣ της Ανώνυμης εταιρίας) στην ιδιότητα του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου από τις **30-08-2012 έως και τις 24-09-2012, ήτοι ΜΟΝΟΝ ΓΙΑ 25 ΗΜΕΡΕΣ**, (ΦΕΚ 9892/19-09-2012) και από τις 21-06-2013 έως τα τέλη της χρονιάς. (ΦΕΚ 8327/26-11-2013) .

Οι άνω προσβαλλόμενες πράξεις δεν αιτιολογούν και δεν επιμερίζουν ουσιαστικά, τα ποσά που πράγματι του αναλογούν ως φυσικό πρόσωπο, **κατά το χρόνο που είχε την ευθύνη και τη διαχείριση της άνω εταιρίας, ήτοι από 30-08-2012 έως και τις 24-09-2012, ήτοι για 25 ημέρες.** Επιπλέον ισχυρίζεται ότι δε δύναται επί του παρόντος να προσκομίσει, πέραν του ότι δεν είναι αρμόδιος, πέραν του ότι δεν έχει πλέον καμία πρόσβαση στην εν λόγω εταιρία, ούτε με την απλή ιδιότητα του μέλους, πρόσβαση και επιρροή, προκειμένου να αποκτήσει όλα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, προκειμένου να αποδειχθεί πλήρως και αιτιολογημένα το ανύπαρκτο και αναίτιο κάθε τυχόν συμμετοχής του, στη δημιουργία των εν λόγω φορολογικών βαρών και παραβάσεων που του καταλογίζονται.

2)ΕΝΣΤΑΣΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ. Όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις του επιδόθηκαν με παραλαβή επίσημων αντιγράφων των άνω προσβαλλόμενων πράξεων, στις **22-01-2019**, ήτοι τον **6ο χρόνο**, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό είχε υποπέσει στην πενταετή παραγραφή, **ήδη από τις 31.12.2018.**

3)ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ. Οι προσβαλλόμενες πράξεις, στερούνται επαρκούς αιτιολογίας, εκδόθηκαν κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και καθ' υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης.

4) ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ. Τα αναφερόμενα ως άνω επιβληθέντα ποσά φόρου και προστίμου, είναι προφανώς δυσανάλογα της υποτιθέμενης παράβασης, άσκησης καθηκόντων διαχειριστή, Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου στην άνω εταιρία και στη συγκεκριμένη χρήση του 2012, **για 25 ημέρες μόνο, ήτοι από 30-08-2012 έως τις 24-09-2012**

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 7 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύναται 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 στις διατάξεις του άρθρου 115 ν. 2238/94 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 συγχώνευσης 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 βεβαίωσης 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 βεβαίωσης 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.

ενώ **στο άρθρο 101** του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες....».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 55 ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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....», ενώ **στο άρθρο 36 παρ. 7** «7. Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα: ζ) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος,...».

Επειδή, προϋπόθεση για την απόκτηση των παραπάνω ιδιοτήτων είναι η αποδοχή του διορισμού από το εν λόγω πρόσωπο (ΑΠ (Ολομ) 5/2004), η οποία μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή, ενώ αρκεί ο διορισμός τους στις επίμαχες θέσεις και η αποδοχή από αυτά, χωρίς να απαιτείται και ενεργός συμμετοχή τους και ανάμειξη στη δημιουργία των φορολογικών οφειλών της εταιρίας (ΔΠρΚερκ 38/1996 (Προεδρική Διαδικασία), ΔΠρΘεσ/νικης 697/2011), ενώ είναι αδιάφορο αν ασκούσε ουσιαστική διαχείριση ή όχι (Επ.Αν.ΣτΕ 496/2001, ΕφΘεσ. 124/2012).

Επειδή, η διοίκηση και εκπροσώπηση της ΑΕ προβλέπεται είτε από το νόμο που τη διέπει είτε από ειδικά προβλεπόμενη ρύθμιση στο καταστατικό αυτής, και ανήκει κατ' αρχάς στο Δ.Σ., το οποίο ενεργεί για το σκοπό αυτό συλλογικά, επιτρέποντας την υποκατάστασή του από έναν ή περισσότερους συμβούλους ή τρίτους, στους οποίους μεταβιβάζονται οι εξουσίες διαχείρισης και εκπροσώπησης, θεμελιώνοντας παράλληλα την (αστική) ευθύνη των οργάνων αυτών του νομικού προσώπου έναντι τρίτων από πράξεις ή παραλείψεις τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Επειδή, η αστική ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες έναντι τρίτων διαφοροποιείται από την ευθύνη των προσώπων αυτών για φορολογικές οφειλές έναντι του

Δημοσίου, ευθύνη που θεσπίζεται με τις ως άνω αναφερόμενες ειδικές διατάξεις, διαφοροποιώντας την στη φύση της από την πρώτη, καθόσον η ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές έναντι του Δημοσίου είναι γνήσια αντικειμενική ευθύνη, σε αντίθεση με τον κανόνα της υποκειμενικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα που ισχύει έναντι των λοιπών τρίτων.

Επειδή, η ευθύνη αυτή των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές της εταιρίας που διοικούν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις είναι ευθύνη άμεση, προσωπική, πρόσθετη και απεριόριστη, καθώς επίσης είναι ευθύνη αντικειμενική και εις ολόκληρον (αλληλέγγυα), συντρέχει δε σωρευτικά με την ευθύνη του νομικού προσώπου ή οποιουδήποτε άλλου διοικούντα το νομικό πρόσωπο στη διάρκεια λειτουργίας ή κατά τη λύση αυτού.

Επειδή, το άρθρο 115 του ν. 2238/1994 που ρυθμίζει την ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές της έναντι του Δημοσίου ρητά αναφέρει τους φόρους για τους οποίους ευθύνονται τα πρόσωπα αυτά, ενώ μπορούν να τύχουν εφαρμογής και επί άλλων φορολογικών επιβαρύνσεων μόνο όμως μετά από ρητή παραπομπή ή ειδική ρύθμιση του νόμου που ρυθμίζει τα χρέη αυτά.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1020/2016 έγινε αποδεκτή η αριθμ. 137/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία: «Αν ο φόρος δεν έχει παρακρατηθεί ή δεν έχει εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, η ως άνω αστική ευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν την ιδιότητα του διοικούντος κατά τον χρόνο που υπήρχε η (μη εκπληρωθείσα) υποχρέωση παρακρατήσεως ή εισπράξεως του φόρου. Καθόσον, όμως, αφορά στην αστική συνευθύνη από φόρο προστιθέμενης αξίας που επιβλήθηκε στο νομικό πρόσωπο κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισροών του, δεν είναι δυνατή η κατανομή της, κατά τις διακρίσεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 115](#) του ν. [2238/1994](#), δεδομένου ότι, επί εξωλογιστικού προσδιορισμού, ως εν προκειμένω, όπου δεν τίθενται υπόψη του ελέγχου βιβλία και στοιχεία, είναι αντικειμενικά αδύνατη η ελεγκτική διαπίστωση της χρέωσης και της απόδοσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατ' εφαρμογή των διακρίσεων που διαλαμβάνονται στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 115](#) του ν. [2238/1994](#). Συνεπώς, **στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού η προσωπική και εις ολόκληρον συνευθύνη με το νομικό πρόσωπο για τις, μετά την 1.12.1998, οφειλές αυτού, που προέκυψαν από Φ.Π.Α κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρις εξοφλήσεως**».

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 115 παρ. 3 του ν. 2238/94, 55 περ. α' του ν. 2859/2000, η εις ολόκληρον ευθύνη των διευθυντών, διαχειριστών κλπ. των ημεδαπών

εταιριών επεκτάθηκε, όσον αφορά την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων και εν προκειμένω του φόρου προστιθέμενης αξίας και στα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις ίδιες ως άνω ιδιότητες κατά τη διάρκεια λειτουργίας της εταιρίας, χωρίς να απαιτείται και διάλυση της, για οποιονδήποτε λόγο, σε μεταγενέστερο χρόνο (ΣτΕ 2495/2007). Περαιτέρω, ο νόμος (άρθρο 115 παρ. 3 ΚΦΕ) διακρίνει, ως προς την κατανομή της ευθύνης των εκπροσώπων, περαιτέρω δύο περιπτώσεις, αλλά μόνον εις ότι αφορά στους παρακρατούμενους φόρους, ως εξής: α) Αν ο επίμαχος φόρος έχει παρακρατηθεί ή εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχει αποδοθεί, συνευθύνονται για την πληρωμή του τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα, υπό την προϋπόθεση ότι είχαν τις σχετικές ιδιότητες (διευθυντή, διαχειριστή κλπ) από τη λήξη της προθεσμίας αποδόσεως του φόρου και εντεύθεν 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 εκπληρωθείσα) υποχρέωση παρακρατήσεως ή εισπράξεως του φόρου. Καθόσον όμως αφορά στον ΦΠΑ, η προσωπική και εις ολόκληρον ευθύνη των προσώπων που έχουν μία από τις προαναφερθείσες ιδιότητες δε δύναται να κατανεμηθεί με βάση τις διακρίσεις των διατάξεων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/94, δηλαδή, ανάλογα με την παρακράτηση ή μη του φόρου, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ δεν είναι παρακρατούμενος, αλλά επιρριπτόμενος φόρος και, επομένως, η ως άνω ευθύνη βαρύνει, ιδιαίτερα στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού, όπως εν προκειμένω, όλους τους νόμιμους εκπροσώπους της ΑΕ, που είχαν την ιδιότητα αυτή από τη γέννηση της υποχρέωσης της εταιρίας προς απόδοση (καταβολή) του ΦΠΑ στο Δημόσιο.(Γνωμ. 315/2012 ΝΣΚ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων είχε οριστεί Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της εν λόγω εταιρείας (με την τότε επωνυμία «.....»-ΑΦΜ») από 30/8/2012 έως 24/09/2012, σύμφωνα με το με αριθμό ΦΕΚ 9892/19-09-2012 και ασκούσε πράξεις εκπροσώπησης της ως άνω ΑΕ. Συγκεκριμένα στις από 31/12/2018 εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται: «Το Συμβούλιο απεφάσισε να εκπροσωπεί νόμιμα την εταιρεία ο Κιάτας Χρήστος, Πρόεδρος του Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος. Αυτός θα ενεργεί, με μόνη την υπογραφή του, όλες τις πράξεις που ανάγονται στην εκπροσώπηση γενικά της εταιρείας και στη διαχείριση της περιουσίας της, όπως αυτές ενδεικτικά αναφέρονται στο άρθρο 28 του καταστατικού της εταιρείας. Παρέχεται επίσης η δυνατότητα στον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο να μεταβιβάζει μόνος του αρμοδιότητες σε άτομο της επιλογής του όπως και να προσδιορίζει τον αντικαταστάτη του σε περίπτωση κολλήματος στην εκτέλεση των καθηκόντων του».

Σύμφωνα δε, με τις διατάξεις των άρθρων 115 παρ 3 του Ν 2238/1994, του άρθρου 55 περ α και του **άρθρου 36 παρ. 7** του ΦΠΑ, ο προσφεύγων, έχοντας την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου κατά το κρινόμενο έτος 2012, ευθύνεται για το ΦΠΑ, ενώ δεν ευθύνεται για το φόρο εισοδήματος και το πρόστιμο ν. 4174/12013 περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής. Συνεπώς ο προσφεύγων ευθύνεται μόνο για το ΦΠΑ, η ευθύνη δε αυτή δε δύναται να

κατανεμηθεί (όπως εν προκειμένω, στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού) και εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρις εξοφλήσεως. Ακολούθως νομιμοποιείται να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή για τον ΦΠΑ, εφόσον ευθύνεται για την καταβολή του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 50 παρ. 7 του ν. 4174/2013,

Ως εκ τούτου οι λοιποί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί θα εξεταστούν με την παρούσα μόνο ως προς τη φορολογία αυτή.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) 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 ΚΦΔ, 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, στις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. 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 σε κάθε περίπτωση, η προσαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ εκδόθηκε την 31/12/2018, ήτοι εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ ως προς την διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 **δεν είχε παραγραφεί** βάσει των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.1 του Ν.2859/2000

Από τα ανωτέρω προκύπτει πως δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση φύλλου ελέγχου ΦΠΑ για τη χρήση 2012 και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς το τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία

του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος αναφέρουμε ότι η αιτιολόγηση των πράξεων του ελέγχου είναι πλήρης και επαρκής. Αυτό προκύπτει από την ίδια την έκθεση ελέγχου, στην οποία εδράζεται η κάθε προσβαλλόμενη πράξη αλλά και από το σώμα της ίδιας της πράξης.

Οι λόγοι που καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν τα αποτελέσματα του ελέγχου_Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Ο ισχυρισμός της περί αναιτιολόγητου του διενεργηθέντος ελέγχου ο οποίος συμπαρασύρει αναπόφευκτα σε ακυρότητα και την προσβαλλόμενη πράξη απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και ουσία αβάσιμος, διότι η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φέρει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, η οποία συμπληρώνεται από την αντίστοιχη έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου.

Ως προς το τέταρτο, ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2 ,43,50,82,83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα , οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, η επιβαλλόμενη από τον κοινό νομοθέτη κα τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος η τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των ανωτέρω, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από 31/12/2018 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, η οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα επιβληθέντα ποσά φόρου, είναι προφανώς δυσανάλογα της υποτιθέμενης παράβασης, άσκησης καθηκόντων διαχειριστή, Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου στην άνω εταιρία και στη συγκεκριμένη χρήση του 2012, **για 25 ημέρες μόνο, ήτοι**

από 30-08-2011 έως τις 24-09-2012 και για το σκοπό αυτό, αν γίνει δεκτό ότι στοιχειοθετείται η εν λόγω παράβαση, θα πρέπει να δύναται να περιοριστεί από την αρμόδια υπηρεσία, στην οποία απευθύνεται η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, στο προσήκον μέτρο ή και να ακυρωθεί πλήρως.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από, έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσ/νικης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, ως αλληλεγγύως υπεύθυνου κατά τη διαχειριστική περίοδο από 30-08-2012 έως και τις 24-09-2012, για την Ανώνυμη Εταιρία με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού, και αλληλεγγύως υπεύθυνου και την επικύρωση της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσ/νικης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012.

Κύριος Φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	0,00	152.586,65	152.586,65	152.586,65
Πρόσθετος Φόρος		143.126,31	143.126,31	143.126,31
Συνολικό ποσό		25.712,96	25.712,96	25.712,96
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	0,00			

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.