



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-4-2020

Αριθμός απόφασης: 811

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 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), όπως τροποποιήθηκε ισχύει.

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30-12-2019	31-12-2019	Εισόδημα	2013	2.137,96€
2		30-12-2019	31-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015	2013	300,00€
3		30-12-2019	31-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	2014	500,00€
4		30-12-2019	31-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	2015	500,00€
5		30-12-2019	31-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	2019	500,00€

6		30-12-2019	31-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	2016	500,00€
7		30-12-2019	31-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	2014	100,00€
8		30-12-2019	31-12-2019	Φ.Π.Α.	2013	4.230,30€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Φ.Δ., οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 30-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις από 30-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα την, επί της οδού, λύθηκε και τέθηκε σε καθεστώς εκκαθάρισης με την με αριθ./2013 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου η οποία καταχωρήθηκε την 30-10-2013 στο ΓΕΜΗ με και αριθ. ΓΕΜΗ (αριθ. Πρωτ./2013 έγγραφο του Επιμελητηρίου). Διαχειριστής και εκκαθαριστής της ανωτέρω εταιρείας ορίστηκε ο του με ΑΦΜ Εν συνέχεια, σύμφωνα με το με αριθ./2013 πληρεξούσιο, ο διαχειριστής και εκκαθαριστής της ανωτέρω λυθείσας εταιρείας, του με ΑΦΜ, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας, κατέστησε ως φορολογικό του εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον προσφεύγοντα.

Συνεπεία των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ κοινοποίησε το με αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) στον προσφεύγοντα, ως φορολογικού εκπροσώπου στην Ελλάδα, του διαχειριστή και εκκαθαριστή της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, του με ΑΦΜ, φορολογικού κατοίκου Ρουμανίας. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ.

...../2019 υπόμνημα, στο οποίο αναφέρεται αποκλειστικά στον ρόλο που του αποδόθηκε με το με αριθ./2013 πληρεξούσιο και αιτείται την απαλλαγή του από τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το με αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), δίχως να προβάλλει ισχυρισμούς έναντι των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Τέλος ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των από 30-12-2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Φ.Δ. καθώς και των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, τις οποίες κοινοποίησε στον προσφεύγοντα ως νόμιμου εκπροσώπου του διαχειριστή και εκκαθαριστή της ανωτέρω λυθείσας εταιρείας, του με ΑΦΜ, φορολογικού κατοίκου Ρουμανίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους εξής λόγους:

- 1) Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί του νόμιμου εκπροσώπου της υπόχρεης εταιρείας, καθώς το με αριθ./2013 πληρεξούσιο συντάχθηκε προκειμένου οι επιδόσεις να γίνονται στον προσφεύγοντα προς διευκόλυνση του ως άνω διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας, δίχως όμως να ευθύνεται για χρέη της εταιρείας – Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας.
- 2) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 101 «Υποκείμενο του φόρου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α'151) ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκεινται: ...

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 «Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα» του ν.2238/1994) ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών 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 προσωπικά 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 50 «Αλληλέγγυα ευθύνη» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 67 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201), ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

...

4. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Φορολογικός εκπρόσωπος» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα. Ο Γενικός Γραμματέας με απόφαση του καθορίζει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου.

2. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1283/ 30-12-2013 με θέμα: «Ορισμός Φορολογικού εκπροσώπου, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

1. Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο.

2. Το πρόσωπο, το οποίο ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος, ουδεμία ευθύνη φέρει για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου.

3. ...

...

8. Τα πρόσωπα που μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας έχουν δηλωθεί αντίκλητοι, θεωρούνται, με την έναρξη ισχύος της, φορολογικοί εκπρόσωποι.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. ΣΤΕ 498/2020 - Β' Τμ. 7μ. περί Νομιμοποίησης αλληλεγγύως ευθυνόμενων για την καταβολή φορολογικών οφειλών ανώνυμης εταιρείας να ασκήσουν προσφυγή» απόφαση αναφέρεται ότι: «5. ...

6. Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 115), οι οποίες, εισάγουσες εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου, πρέπει να ερμηνεύονται στενά (ΣΤΕ 1213/2019), καθιερώνεται, για λόγους δημοσίου συμφέροντος, συνιστάμενους στη διασφάλιση της είσπραξης των φόρων και προστίμων που επιβάλλονται στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦ.Ε., προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων αυτά φυσικών προσώπων για την καταβολή των αντίστοιχων φορολογικών οφειλών (ΣΤΕ 1775/2018). Ειδικά, για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, στην παράγραφο 1 του

άρθρου 115, οι διατάξεις του οποίου τυγχάνουν, εν προκειμένω, εφαρμογής ως εκ του χρόνου στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές οφειλές της εταιρείας (χρήσεις 2010 και 2011), ορίζονται τα εξής: «Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών . . . κατά τον 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». Στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 22 παρ. 6 του ν. 2648/1998 (Α' 238), ορίζονται, περαιτέρω, τα ακόλουθα: «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». Η, κατά την τελευταία αυτή παράγραφο, προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων ανώνυμες εταιρείες επεκτάθηκε, με το άρθρο 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998, και στις περιπτώσεις της μη αποδόσεως οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας και φόρου κύκλου εργασιών [βλ. και άρθρα 45 περ. β' του ν. 1642/1986 (Α' 125) και 55 περ. β' του Κ.Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248)].

7. Επειδή, τα ζητήματα της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα ρυθμίζονται πλέον με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 47 του ν. 4223/2013 (Α' 287), εφαρμόζονται από 1.1.2014, ημερομηνίας ενάρξεως ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013, Α' 167, βλ. ΣΤΕ 2512/2019). Με την παράγραφο 7 του ως άνω άρθρου 50 -η οποία, αναριθμηθείσα σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201), τυγχάνει, εν προκειμένω, εφαρμογής, λόγω του διαδικαστικού της χαρακτήρα- προβλέπονται τα εξής: «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». Στο άρθρο 63 του ίδιου Κώδικα, υπό τον τίτλο «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι μετά τη συμπλήρωση της παραγράφου 1 αυτού με το άρθρο 49 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και την περ. 14 της υποπαρ. Δ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85), ορίζονται, περαιτέρω, τα ακόλουθα: «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 έκδοση της και πρέπει να αναφέρει

τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του . . . 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση . . . 8. 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 . . . ».

8. Επειδή, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων -μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι διευθύνοντες σύμβουλοι ανωνύμων εταιρειών- η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.)- νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής. Η δυνατότητα δικαστικής αμφισβήτησης της νομιμότητας της απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί, κατά τούτο, αναγκαίο συμπλήρωμα του αντίστοιχου διαδικαστικού δικαιώματος που παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους, οι οποίοι, λόγω της συμμετοχής τους στη διοικητική διαδικασία που προηγείται της οριστικοποίησης της φορολογικής οφειλής του νομικού προσώπου, νομιμοποιούνται ενεργητικώς για την άσκηση προσφυγής κατά της πράξης, με την οποία περατώνεται η προβλεπόμενη εκ του νόμου ενδικοφανής διαδικασία. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, η οποία θα απέκλειε τη δυνατότητα άσκησης προσφυγής για την παραπάνω κατηγορία προσώπων, ανεξαρτήτως του ότι δεν βρίσκει έρεισμα στον νόμο, θα είχε ως συνέπεια να παραμένει ημιτελής και άνευ ουσιαστικού περιεχομένου η παρεχόμενη από το άρθρο 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ. δυνατότητα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής, αποτέλεσμα που δυσχερώς εναρμονίζεται με τη λειτουργία και τον σκοπό που εξυπηρετεί η καθιερούμενη από το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής διαδικασία, η τήρηση της

οποίας, όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 2691/2019, 1483-1485/2019 και 1686/2019), αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στην επανεξέταση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο στο πλαίσιο του διοικητικού ελέγχου της νομιμότητας βλαπτικών των εννόμων συμφερόντων του πράξεων της φορολογικής διοικήσεως, ώστε, εάν, τελικώς, δεν επιλυθεί η διαφορά από την ίδια τη διοίκηση, να έχουν τουλάχιστον εκκαθαριστεί επαρκώς, από απόψεως πραγματικού, τα λυσιτελώς τιθέμενα σε κάθε υπόθεση νομικά ζητήματα, προκειμένου να διευκολύνεται το έργο των εν συνεχεία επιλαμβανόμενων διοικητικών δικαστηρίων επί τω σκοπώ της ταχείας και αποτελεσματικής επίλυσης των αγόμενων ενώπιόν τους φορολογικών διαφορών. Μόνο, εξάλλου, το γεγονός ότι τα κατ' άρθρο 115 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση για την καταβολή των οφειλόμενων από το νομικό πρόστιμο φόρων και προστίμων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή των βεβαιωθέντων σε βάρος τους ποσών (ΣΤΕ 1775/2018, 2274-2275/2017, 884/2011, 4411/2011, 237/2008, 708/2008, 2495/2007, 2999/2006, 2712/2002 κ.ά.) δεν τους στερεί από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής. Και τούτο, διότι, εν αντιθέσει με τον προϊσχύοντα Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ/γμα 331/1985, Α' 116), ο οποίος προέβλεπε ότι δικαίωμα προσφυγής έχει «εκείνος που βαρύνεται άμεσα από την πράξη» ή «εκείνος στον οποίο παρέχεται ειδικά το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό νόμο» (άρθρο 74 παρ. 1), ο Κ.Δ.Δ., οι διατάξεις του οποίου τυγχάνουν, εν προκειμένω, εφαρμογής, αποσυνδέει το έννομο συμφέρον προς άσκηση προσφυγής κατά πράξεων της φορολογικής αρχής από την ύπαρξη ίδιας φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος, ορίζοντας στο άρθρο 64 παρ. 1 περ. α' ότι προσφυγή μπορεί, μεταξύ άλλων, να ασκήσει όποιος «έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον» (πρβλ. και ΣΤΕ 1316/2012), προϋπόθεση που συντρέχει, κατ' αρχήν, ως προς εκείνον που ασκεί προσφυγή κατά της απορριπτικής της ενδικοφανούς προσφυγής του πράξεως, σε περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, το δικαίωμα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής παρέχεται ευθέως εκ του νόμου. Ουδεμία, εξάλλου, αντίθεση ανακύπτει μεταξύ της, κατά τα ανωτέρω, ερμηνείας των προαναφερόμενων διατάξεων προς τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 1775/2018, 2274-2275/2017, 4357/2014, 884/2011, 4411/2011, 237/2008, 708/2008, 2495/2007, 2999/2006, 2712/2002 κ.ά.), με τις οποίες το Δικαστήριο, εκκινώντας από την αφετηρία ότι οι προσωπικώς και αλληλεγγύως υπόχρεοι για τις φορολογικές οφειλές νομικών προσώπων δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, με αποτέλεσμα η ευθύνη τους να ανάγεται στο στάδιο της εισπράξεως και όχι της βεβαιώσεως του φόρου, είχε κρίνει ότι τα πρόσωπα αυτά νομιμοποιούνται μεν να ασκήσουν ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης, βάσει της οποίας επισπεύδεται σε βάρος τους διοικητική εκτέλεση προς είσπραξη των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων, όχι, όμως, και προσφυγή κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου πράξης της φορολογικής αρχής. Τούτο δε, διότι οι αποφάσεις αυτές, οι οποίες εκδόθηκαν επί υποθέσεων που διέπονται από καθεστώς προγενέστερο του Κ.Φ.Δ., δεν περιέχουν ρητή ή εμμέσως συναγόμενη ερμηνευτική κρίση περί απαραδέκτου ασκήσεως προσφυγής κατά πράξεως της φορολογικής αρχής, απορριπτικής ενδικοφανούς

προσφυγής του έχοντας προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη προσώπου, ασκηθείσα κατ' ενάσκηση παρεχόμενης σε αυτόν υπό του νόμου δυνατότητας, ζήτημα που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, τίθεται στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως».

Επειδή, σύμφωνα με τις από 30-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα την, επί της οδού, λύθηκε και τέθηκε σε καθεστώς εκκαθάρισης με την με αριθ. /2013 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου, η οποία καταχωρήθηκε την 30-10-2013 στο ΓΕΜΗ με και αριθ. ΓΕΜΗ (αριθ. Πρωτ. /2013 έγγραφο του Επιμελητηρίου). Διαχειριστής και εκκαθαριστής της ανωτέρω εταιρείας ορίστηκε ο του με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. /2013 πληρεξούσιο, ο διαχειριστής και εκκαθαριστής της ανωτέρω λυθείσας εταιρείας, του με ΑΦΜ, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Ρουμανίας, κατέστησε ως φορολογικό του εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον προσφεύγοντα, προκειμένου να παραλαμβάνει κάθε είδους αλληλογραφία που τον αφορά και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ουδεμία ευθύνη φέρει ως προς την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που εκπροσωπεί, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1283/ 30-12-2013. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ κοινοποίησε τόσο το με αριθ. /2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), όσο και τις από 30-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Φ.Δ. καθώς και τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις στον προσφεύγοντα.

Επειδή, στις ανωτέρω επίδικες οριστικές πράξεις ο προσφεύγων, δεν αναγράφεται ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο, αλλά ως νόμιμος εκπρόσωπος.

Επομένως, ο λόγος που προβάλλεται για την ευθύνη του, κατά το άρθρο 50 του ν.4174/13, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, δεδομένου ότι δεν αφορά σε ευθύνη αλληλεγγύως υπόχρεου προσώπου, αφού δεν μνημονεύεται στις καταλογιστικές του φόρου πράξεις (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Ν. 4174/2013), οπότε και θα νομιμοποιούνταν ο προσφεύγων, υπό την ιδιότητά του αυτή, να ασκήσει την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και να προβάλει λόγους, που αφορούν στην ευθύνη του.

Ως εκ τούτου, 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 με αριθ. πρωτ. / 28-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.