



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/07/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1656

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](http://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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του .....  
....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου Γέρακα Αττικής, επί της οδού Ακακίας 17, ως προέδρου Δ.Σ. και Διευθύνοντος Συμβούλου για την φορολογική περίοδο από 01-10-2012 έως και τις 31-12-2012, της Αωνύμου Εταιρίας με την επωνυμία «.....» , με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στην **ΑΘΗΝΑ**, επί της οδού **ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 151 11852 ΑΘΗΝΑ**, 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 ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/10/2012-31/12/2012, 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..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....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 για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του Ν.4174/2013 και σύμφωνα με το ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013, για τον «Έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α βάσει δείγματος», στο οποίο περιλαμβάνεται η επιστροφή ποσού 147.543,05€, για τη φορολογική περίοδο 01/10/2012-31/12/2012, στην επιχείρηση, «.....», με **ΑΦΜ** .....με αντικείμενο εργασιών .....

Η επιχείρηση .....είχε κάνει μεταφορά έδρας επί της οδού ....., Τ.Κ 11852 ΑΘΗΝΑ Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ στις .....(αριθμός δήλωση .....).

Στις .....(αρ.πρωτ .....) γνωστοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης η υπ αριθμ.....απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία κηρύχτηκε σε πτώχευση η ανωτέρω επιχείρηση.

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

Με την 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 **500,00€** λόγω μη ανταπόκρισης στις με αρ.πρωτ.13594/24-4-2018 & 13591/24-4-2018 επιδοθείσες προσκλήσεις, για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων εταιρίας της περιόδου 1/10/2012-31/12/2012 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 14 § 1 και 2 και άρθ.24 του Ν.4174/2013Κ.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 € = 500,00 €).

Με την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/10/2012–31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, **επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας κύριος φόρος ύψους 2.444.312,49 €, πλέον 2.292.765,12 €** πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) ήτοι συνολικό **ποσό 4.737.077,61 €**.

Η διαφορά του φόρου προέκυψε: α) Επειδή δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατός ο έλεγχος των φορολογητέων εισροών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει στη φορολογική περίοδο 01/10/2012-31/12/2012, 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. β)Επειδή η ελεγχόμενη δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια εξωτερικού, Δελτία Αποστολής, αποδεικτικά μεταφοράς των αγαθών από τη Ελλάδα στο άλλο κράτος -μέλος) των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποίησε από 1/10-31/12/2012, τα ποσά που συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ ως απαλλασσόμενες εκροές, αναγνωρίζονται από τον έλεγχο ως φορολογητέες εκροές.

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. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν στηρίζονται σε νόμιμη βάση . Ειδικότερα , η φορολογική αρχή εξέλαβε τελείως αυθαίρετα ότι η ελεγχόμενη εταιρία οφείλει το σύνολο του απαλλασσόμενου ΦΠΑ εκροών έτους 2012, απλά και μόνο επειδή στον παρόντα χρόνο δεν προσκομίστηκαν από την εταιρία τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία. Ισχυρίζεται δε , ότι η φορολογική αρχή αναγνώρισε ότι η ελεγχόμενη εταιρία κηρύχτηκε πρόσφατα σε κατάσταση πτώχευσης και ότι κατά το νόμο πλέον εκπροσωπείται από τη σύνδικο. Η σύνδικος δε, όταν ρωτήθηκε για το ζήτημα των βιβλίων είχε προσφάτως διοριστεί, η πορεία της πτώχευσης βρισκόταν στην έναρξη της και μάλιστα ακόμα και σήμερα βρίσκεται σε στάδιο διόρθωσης της πτωχευτικής απόφασης. Συνεπώς, η επίσπευση από τη φορολογική διοίκηση της διαδικασίας ελέγχου χωρίς την πλήρη ανάληψη των καθηκόντων της συνδίκου και χωρίς να αναμένει την πορεία των ενεργειών της, στις οποίες αυτονόητα εντάσσεται και η αναζήτηση των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας, είναι απολύτως μη νόμιμη και σε κάθε περίπτωση καταχρηστική και πλήττει το σύνολο της σχετικής διαδικασίας
2. Πολύ περισσότερο δε είναι παράνομη η επιλογή της Διοίκησης να τον παρουσιάσει ως υπόχρεο της ανωτέρω οφειλής, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν στον παρόντα χρόνο βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρίας, από τη διοίκηση της οποίας ωστόσο είχε παραιτηθεί από τον Ιούλιο του 2013 και έκτοτε αποξενώθηκε τελείως από αυτήν ,και χωρίς να έχει την

παραμικρή δυνατότητα να εισφέρει στον έλεγχο της διοίκησης κάποιο στοιχείο, αφού δεν έχει έκτοτε πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρίας.

3. Ενόψει όλων των παραπάνω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν άκαιρα και παράνομα και θα πρέπει να ακυρωθούν και να γίνει επανέλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας ..... αφού κατά τη διαδικασία της πτώχευσης αποκτήσει η σύνδικος πρόσβαση σε αυτά, ώστε να τα προσκομίσει και προκειμένου να καταδειχθεί ότι δεν υπήρχε ζήτημα οφειλών από την εταιρία ..... ΑΕ. Επίσης οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις που του κοινοποιήθηκαν στις .....δεν αναφέρουν αυτόν ως υπόχρεο.

### **Ως προς τους ισχυρισμούς 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 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** 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, 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, 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 01/01/2012 -31/12/2012 σύμφωνα με τα με αριθμό ΦΕΚ .....-07-2010, (ΦΕΚ ...../1-8-2012) και ασκούσε πράξεις εκπροσώπησης της ως άνω ΑΕ. Συγκεκριμένα, στις από .....εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται:

«Το Διοικητικό Συμβούλιο πιστοποιεί και αποδέχεται σύμφωνα με το άρθρο 20 του Καταστατικού της Εταιρείας την ανάθεση της διοίκησης, διαχείρισης και εκπροσώπησης της Εταιρείας καθώς και της ασκήσεως όλων των εξουσιών και αρμοδιοτήτων του Διοικητικού Συμβουλίου αναφορικά με την δικαστική και εξώδικη εκπροσώπηση της Εταιρείας χωρίς κανένα περιορισμό (πλην των κατωτέρω αναφερόμενων εξαιρέσεων), στον Διευθύνοντα Σύμβουλο Σταύρο Τριαντάφυλλου και στην Αναπληρώτρια Διευθύνουσα Σύμβουλο ....., με την εξουσία να ενεργούν και να δεσμεύουν την Εταιρεία σχετικώς με όλες τις υποθέσεις της ενεργώντας ο καθένας χωριστά με μόνη την υπογραφή του.

Κατά συνέπεια η Εταιρεία δεσμεύεται και εκπροσωπείται στις πάσης φύσεως και οποιουδήποτε περιεχομένου σχέσεις της με Δημόσιες αρχές Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου, με παντός είδους οργανισμούς με Δικαστήρια κάθε βαθμού και δικαιοδοσίας με φυσικά πρόσωπα και γενικά με κάθε τρίτο, σε κάθε περίπτωση με μόνη την υπογραφή κάτω από την εταιρική επωνυμία ενός από τα παραπάνω πρόσωπα, που μπορεί να ενεργεί μεμονωμένα και χωρίς τη σύμπραξη του άλλου.»

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 τον ΦΠΑ, ενώ δεν ευθύνεται για το πρόστιμο ν. 4174/12013 περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής, καθόσον η εταιρία μετά την κήρυξη της σε πτώχευση, στερείται αυτοδίκαια της διοίκησης της την οποία (διοίκηση) αναλαμβάνει ο σύνδικός πτώχευσης μέχρι την ολοκλήρωση αυτής. Όσον αφορά δε την ευθύνη για τον ΦΠΑ, η ευθύνη δε αυτή δε δύναται να κατανεμηθεί 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 τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν στηρίζονται σε νόμιμη βάση διότι, η φορολογική αρχή εξέλαβε τελείως αυθαίρετα ότι η ελεγχόμενη εταιρία οφείλει το σύνολο του απαλλασσόμενου ΦΠΑ εκρών έτους 2012, απλά και μόνο επειδή στον παρόντα χρόνο δεν προσκομίστηκαν από την εταιρία τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.**

**Επειδή**, στο άρθρο 2§1 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2859/2000, περί Παράδοσης αγαθών, «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2859/2000 «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, περί Απαλλαγών στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο

στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2859/2000: περί Επιστροφής του φόρου  
«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:  
α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή  
β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή».....

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999 περί «διευκρινίσεων σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος, 4. ... για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων απαιτούνται:

α. Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υ-

ποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος μέλος της εγκατάστασής του.

γ. Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς. γα. Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.....

**Επειδή**, με την ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ/24-12-2013, παρέχονται οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν με την προϋπόθεση ότι υφίστανται νόμιμα φορολογικά στοιχεία, με τα οποία να αποδεικνύεται η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγινε σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκε.

**Επειδή** από τα στοιχεία του φακέλου και από την από ..... Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης στάλθηκαν με συστημένη επιστολή οι με αριθμ. πρωτ. ..../24-4-2018 και ..../24-4-2018 Προσκλήσεις Φορολογικού Ελέγχου, τόσο στην έδρα της επιχείρησης, όσο και στη δηλωθείσα κατοικία του Διευθύνοντος Συμβούλου ....., επί της οδού ....., Κουκάκι, ΤΚ 11741 Αθήνα, ώστε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της φορολογικής περιόδου 01/10/2012-31/12/2012 και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο αυτή, με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με βάση την ανωτέρω σχετική εντολή.

Παράλληλα με τις ανωτέρω προσκλήσεις στάλθηκαν και οι με αριθμ. πρωτ. ..../24-4-2018 & ..../24-4-2018 γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι τη κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, τόσο στην έδρα της επιχείρησης, όσο και στο νόμιμο εκπρόσωπό της.

Η υπ' αριθμ. πρωτ. ..../24-4-2018 Πρόσκληση φορολογικού ελέγχου & η με αριθμ. πρωτ. ..../24-4-2018 «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων» που εστάλησαν με συστημένη επιστολή στην έδρα της επιχείρησης επέστρεψαν στην Δ.Ο.Υ ως αζήτητα, με τον χαρακτηρισμό "δεν ζητήθηκε από τον παραλήπτη" όπως αναφέρεται και στην ηλεκτρονική ιστοσελίδα των ΕΛ.ΤΑ. (αποστολή RE675137729GR) και .

Η υπ' αριθ. πρωτ. ....../24-4-2018 Πρόσκληση φορολογικού ελέγχου & η με αριθμ. πρωτ. ....../24-4-2018 «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων» που εστάλησαν με συστημένη επιστολή προς τον Νόμιμο Εκπρόσωπο, .....ο με ΑΦΜ ..... φέρει τον χαρακτηρισμό "παραδόθηκε στον παραλήπτη" όπως αναφέρεται και στην ηλεκτρονική ιστοσελίδα των ΕΛ.ΤΑ. (αποστολή RE675137732GR).

Αν και παρήλθε η ταχθείσα προθεσμία, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση.

Στην συνέχεια στάλθηκαν από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης οι υπ' αριθμ. ...., ..... , ...../3-7- 2018, Προσκλήσεις για φορολογική υπόθεση στους νόμιμους εκπροσώπους της ελεγχόμενης (Πρόεδροι και Δ/ντες Σύμβουλοι) της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου (01/01/2012- 31/12/2012) κ. ...., .....και .....αντίστοιχα.

Στην πρόσκληση με αριθ, πρωτ. ....../3-7-2018 ανταποκρίθηκε ο κ.....και στον οποίο επιδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ...../2-8-2018 Πρόσκληση φορολογικού ελέγχου, ώστε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της φορολογικής περιόδου 01/10/2012-31/12/2012 και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο αυτή, με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Ο ανωτέρω φορολογούμενος προσκόμισε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ το με αριθμ,πρωτ. ....../28-9-2018 υπόμνημα εξηγήσεων στο οποίο μεταξύ άλλων αναφέρει ότι:

"...διετέλεσα Πρόεδρος στην εταιρία .....από τον Σεπτέμβριο του 2009 έως και στις ....6.2012, οπότε και δια της απόν .....6.2012 συγκροτήσεως σε σώμα του Διοικητικού Συμβουλίου , παρέμεινα απλό μέλος και μάλιστα μη εκτελεστικό. Στη συνέχεια αποχώρησα και από απλό μέλος του ΔΣ, σχετικά με τα ζητούμενα στοιχεία και βιβλία για την ως άνω εταιρία , δήλωσε ότι ήδη από την παραίτησή του βρίσκεται σε αντιδικία με την ως άνω εταιρία και είχε αποξενωθεί πλήρως από αυτήν, γεγονός που είχε συμβεί στην ουσία και πολύ πριν την παραίτηση του και κατά συνέπεια δεν είχε την παραμικρή πρόσβαση στα βιβλία και τα στοιχεία της ώστε να τα παράσχει στον έλεγχο.»

Οι υπ' αριθ. πρωτ. ....../3-7-2018 Προσκλήσεις για φορολογική υπόθεση "δεν ζητήθηκαν από τον παραλήπτη", όπως αναφέρεται και στην ηλεκτρονική ιστοσελίδα των ΕΛ.ΤΑ. (αποστολή RE738865116GR και RE738865102GR) και επέστρεψαν στη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης ως αζήτητα.

Για αυτό το λόγο σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης επιβλήθηκε πρόστιμο μη ανταπόκρισης σε Πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα από την ελεγχόμενη βιβλία και στοιχεία για την πραγματοποίηση του ελέγχου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 14 παρ.1 και 2 και 2 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.δ' και 2 περ.δ' του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν. 4337/15.

Στις .....(αρ. πρωτ. ....) γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης η υπ' αριθμ. ....απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία κηρύχτηκε σε πτώχευση η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Ο έλεγχος απέστειλε την υπ' αριθμ. πρωτ. ..../15-10-2018 Πρόσκληση φορολογικού ελέγχου στη σύνδικο της επιχείρησης ώστε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της φορολογικής περιόδου 01/10/2012-31-12-2012 και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο αυτή, με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Η σύνδικος της επιχείρησης απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης το υπ' αριθμ. πρωτ. ....19-10-2018 απαντητικό έγγραφο, στο οποίο αναφέρει ότι «δεν βρίσκονται στα χέρια της βιβλία και στοιχεία της πτωχής, καθώς δεν βρέθηκε ίχνος της εταιρίας στην έδρα αυτής (....., Αθήνα) και ως εκ τούτου δεν είναι σε θέση να προσφέρει στον φορολογικό έλεγχο τα αιτούμενα».

Ύστερα από τα παραπάνω εκτεθέντα ο έλεγχος κατέληξε στο ότι δεν μπορεί να προβεί στις ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με την ΔΕΛ Α1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013, αφού δεν τέθηκαν στη διάθεσή του τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Ο έλεγχος αδυνατώντας να προβεί στη διενέργεια των παραπάνω επαληθεύσεων, δεν αναγνώρισε την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α εισροών της ελεγχόμενης.

Επίσης όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις της ελεγχόμενης, έχουν συμπεριληφθεί σε αυτές εκροές απαλλασσόμενες του ΦΠΑ, ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ.

Σύμφωνα όσα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.2859/2000 απαλλάσσονται από το φόρο η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5 Ν.2859/2000, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος ενώ για την απαλλαγή απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικό περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος

Επειδή η ελεγχόμενη δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ουδέν εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τα ποσά που συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις ως απαλλασσόμενες εκροές, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως φορολογητέες εκροές.

**Επειδή**, οι λόγοι που καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν τα αποτελέσματα του ελέγχου .

**Επειδή**, η εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων αποτελεί δέσμια αρμοδιότητα της

διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. καθορίζονται βάσει συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργούνται στα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών, με συνέπεια την απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών κανόνων και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της νομιμότητας, Επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας και δεν έγιναν οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Εξάλλου, στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες, που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις καταδολιευτικής, σε βάρος του Δημοσίου συμπεριφοράς,, και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι εκ του αντιθέτου, ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν αναγράφεται ως συνυπόχρεος στις ανωτέρω κοινοποιούμενες**

**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 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.

**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** 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 13/12/2018 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, η οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπειριστατωμένα 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.»

**Επειδή** το ποιος είναι νόμο υπόχρεος στην καταβολή ΦΠΑ απαριθμείται εξαντλητικά και ανά περίπτωση στις διατάξεις των άρθρων 3, 35, 39 έως και 47γ του Ν 2859/2000. Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο τα αναφερόμενα στο άρθρο 55 του Ν 2859/2000 πρόσωπα, ως συνυπόχρεοι.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ 7 του άρθρου 50 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «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.». Με την παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 4223/2013 η αρχική παράγραφος 5 αναριθμήθηκε σε 7.

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

**Επειδή** η τυχόν έλλειψη αναγραφής των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων επί των προσβαλλόμενων πράξεων δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς ο προσφεύγων έλαβε γνώση του ελέγχου και των αποτελεσμάτων αυτού μέσω της κοινοποίησης των πράξεων. Άλλωστε ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την παράλειψη αυτή κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Άλλωστε η τυπική αυτή πλημμέλεια κατά τη διαδικασία έκδοσης των πράξεων καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως αναγραφής των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων επί των προσβαλλόμενων πράξεων είναι απορριπτέος

### **Αποφασίζουμε**

**Την απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. **5904/**ενδικοφανούς προσφυγής του .....  
....., με **ΑΦΜ** ....., ως αλληλεγγύως υπεύθυνου κατά τη φορολογική περίοδο από 01-10-2012 έως και τις 31-12-2012, για την Ανώνυμη Εταιρία με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ** ....., που εδρεύει στην ΑΘΗΝΑ, επί της ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 151 11852, και την επικύρωση της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/10/2012-31/12/2012, 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. φορολογικής περιόδου 1/10/2012 – 31/12/2012.

| Κύριος Φόρος               | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ      | ΑΠΟΦΑΣΗΣ     | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------------------|---------|--------------|--------------|--------------------------------|
|                            | 0,00    | 2.444.312,49 | 2.444.312,49 | 2.444.312,49                   |
| Πρόσθετος Φόρος            |         | 2.292.765,12 | 2.292.765,12 | 2.292.765,12                   |
| Συνολικό ποσό για καταβολή |         | 4.737.077,61 | 4.737.077,61 | 4.737.077,61                   |

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.