



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/09/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1636

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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'/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 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ύψους 57.797,82€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 28.898,91€, ήτοι συνολικό ποσό **86.696,73€**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο φορολογικός έλεγχος συμπεριέλαβε στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας εταιρίας, περιόδου 01.01-31.12.2014, έκτακτο έσοδο ύψους 222.299,29€, που αφορά σε αποζημίωση για την λύση της συνεργασίας της με την εταιρία

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 30/03/2018 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.2015 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2014, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) **Ανυπόστατο προσβαλλόμενων πράξεων.** Τόσο επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και του Προσωρινού Προσδιορισμού όσο και επί της οριστικής πράξης και της έκθεσης ελέγχου υπάρχουν μονογραφές των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων της διοίκησης και όχι υπογραφές από τις οποίες να προκύπτουν τα ονοματεπώνυμα αυτών.
- 2) **Έλλειψη ακρόασης.** Δεν χορηγήθηκαν στην προσφεύγουσα αντίγραφα της αρχικής εντολής ελέγχου και των παρατάσεών της. Ως εκ τούτου, δεν είχε πλήρη πρόσβαση στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, όπως ορίζεται στο άρθρο 28§1 του Ν. 4174/13.

- 3) **Παράνομη κοινοποίηση.** Μη νόμιμη η κοινοποίηση στον πρώην εκπρόσωπο και μονοπρόσωπο εταίρο της υπό εκκαθάριση εταιρίας, καθώς και η κοινοποίηση στον δήμαρχο Ο νυν εκπρόσωπος και εκκαθαριστής της προσφεύγουσας εταιρίας έλαβε γνώση λίγες μέρες πριν την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής απόψεων επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων.
- 4) **Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.** Η αποζημίωση, λόγω λύσης σύμβασης εμπορικής αντιπροσωπείας της προσφεύγουσας με την έχει κεφαλαιακό χαρακτήρα και δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως εισόδημα, διότι δεν αφορά παρεχόμενες υπηρεσίες. Σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν θεωρηθεί εισόδημα είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός στο τελευταίο φορολογικό έτος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 16 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) αναφέρεται ρητώς ότι: «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».

Επειδή, στο άρθρο 37 του Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο,

τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. : «**Άρθρο 1:** Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

18. Τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, όπως οι σχετικές εξουσίες και αρμοδιότητες περιγράφονται και προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 27 και 72 του ν. 4174/2013.....Οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.

19. Την υπογραφή και την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της έγγραφης ειδοποίησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....Οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.

20. Την υπογραφή του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών..... Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του ν. 1914/1990, πώς ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Ειδικά για μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ., καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι υπάλληλοι αυτών που φέρουν την εντολή ελέγχου.

21. Την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου..... Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του ν. 1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου. Ειδικά για μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. των οποίων έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου, οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση το υπ' αρ.-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο υπ' αρ.-2018 προσωρινός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, η υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και η από/2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδόθηκαν ορθά, τηρουμένου του τύπου που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν. 2690/99 (Κώδ. Διοικ. Διαδικασίας) αλλά και του Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.). Περαιτέρω, στο σύνολό τους τα ως άνω έγγραφα φέρουν τις υπογραφές των οργάνων της φορολογικής διοίκησης που διενήργησαν τον έλεγχο, ενώ παράλληλα αναγράφονται ολογράφως τα ονοματεπώνυμα και η ιδιότητα αυτών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς το ανυπόστατο των προσβαλλόμενων πράξεων κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 25§2 του Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να **επιδεικνύει** το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 28§1 του Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο "σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση σύμφωνα με την από 30/03/2018 έκθεση ελέγχου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στις 27/03/2018 η εξουσιοδοτούμενη δικηγόρος του εκκαθαριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης Ναταλί Βαν Όλστ αιτήθηκε τα κάτωθι :

- α) αντίγραφα των εκθέσεων επίδοσης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (στον εκκαθαριστή και στον μονοπρόσωπο εταίρο), τα οποία και παρέλαβε
- β) την εντολή ελέγχου, η οποία της επιδείχθηκε σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4174/2013. Τα στοιχεία της εντολής αντιγράφηκαν από την ανωτέρω δικηγόρο,
- γ) τα ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας και λύσης συνεργασίας ανάμεσα στην Cosmote και στην προσφεύγουσα επιχείρηση, τα οποία δεν υπήρχαν στις 27/03/2018 στο φάκελο της υπόθεσης και δεν χορηγήθηκαν.

Επειδή, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου βασίστηκε αποκλειστικά στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης, τα οποία προσκομίσθηκαν στον φορολογικό έλεγχο και βρίσκονται στην κατοχή της. Επομένως, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης επιχείρησης περί μη δυνατότητας πρόσβασης στα στοιχεία, επί των οποίων βασίστηκε ο προσωρινός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος κρίνεται παντελώς αβάσιμος.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, στην δικηγόρο της ανωτέρω επιχείρησης επιδείχθηκε, όπως προβλέπει η διάταξη του άρθρου 25 του Ν. 4174/13, η εντολή ελέγχου σε βάρος της επιχείρησης, η οποία ήταν σε ισχύ την συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Από κανένα στοιχείο δε του φακέλου δεν προκύπτει ότι ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα η αρχική εντολή ελέγχου και οι παρατάσεις αυτής που είχαν λήξει. Σε κάθε περίπτωση δεν τεκμηριώνεται βλάβη από την μη επίδειξη των προγενέστερων εντολών ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν της χορηγήθηκε αντίγραφο της εντολής δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο **50§1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους...»

Επειδή στο άρθρο **5§§1&3 του ν. 4174/2013** ορίζονται τα εξής: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς..... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ.1249/1-12-2014**, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης και συγκεκριμένα διευκρινίστηκε ότι από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α170/26-7-2013), ήτοι από 1.1.2014, η κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κώδικα αυτού.

«.....Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:.....7. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Σημειώνεται ότι για να είναι νόμιμη η κοινοποίηση με τη διαδικασία της άγνωστης διαμονής, το όργανο που είναι αρμόδιο για τη διενέργεια της επίδοσης θα πρέπει να βεβαιώνει στην έκθεση επίδοσης (ή σε ιδιαίτερη βεβαίωση) ότι καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια (π.χ. έρευνα στα αρχεία της Υπηρεσίας, πληροφορίες από το σύστημα TAXIS, έρευνα προς περιοίκους, το Αστυνομικό Τμήμα της περιοχής, τον τηλεφωνικό κατάλογο του Ο.Τ.Ε. και το διαδίκτυο) για την ανεύρεση της κατοικίας ή προσωρινής διαμονής του προσώπου στο οποίο γίνεται η επίδοση και αυτή απέβη άκαρπη, διαφορετικά η επίδοση είναι άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.»

Επειδή, η παράλειψη κοινοποίησης ή οι πλημμέλειες επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης δεν καθιστούν την τελευταία άκυρη, μόνη δε συνέπεια είναι η μη εκκίνηση της προθεσμίας άσκησης προσφυγής (ΣτΕ 1875/15, 3321/15, 2325/14)

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την από 30/03/2018 έκθεση ελέγχου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (Κεφάλαιο 5.5 - Πρόσκληση ελέγχου – Έλεγχος πρώτης μέρας), ο φορολογικός έλεγχος επαλήθευσε τη μη ύπαρξη της έδρας της προσφεύγουσας επιχείρησης, επί της οδού Φιλίππου 13 στην Περαιά Θεσσαλονίκης, κατά τον επιτόπιο έλεγχο. Περαιτέρω, αναζητήθηκε στην δηλωθείσα, επί της εξουσιοδότησης που προσκόμισε η δικηγόρος Ναταλί Βαν Ολστ στην Δ.Ο.Υ. στις 26/03/2018, διεύθυνση κατοικίας του (Γραβιάς 23, Περαιά Θεσσαλονίκης) ο εκκαθαριστής της προσφεύγουσας εταιρίας κ. Παρταφύλλας Παναγιώτης, χωρίς ωστόσο να καταστεί δυνατή η ανεύρεσή του, καθώς η εν λόγω μονοκατοικία ήταν εγκαταλειμμένη και ακατοίκητη. Επιπλέον, κατόπιν επικοινωνίας υπαλλήλου της φορολογικής αρχής με την Δ.Ε.Η., η κατοικία με διεύθυνση Γραβιάς 1 στη Θεσσαλονίκη και με Αριθμό Παροχής Ρεύματος: 221602817, η οποία είναι δηλωμένη στην ηλεκτρονικά υποβληθείσα υπ' αριθμ. 180230/2017 δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Παρταφύλλα Παναγιώτη με Α.Φ.Μ. 053535493 της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, δεν ισχύει.

Επειδή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 5 § 3δ' του Ν. 4174/2013 και δεδομένου ότι στις δηλωθείσες διευθύνσεις δεν ανευρέθη εκπρόσωπος της επιχείρησης τόσο η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου, όσο και το υπ' αρ.2017 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, ορθώς κοινοποιήθηκαν στον Δήμο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Όπως δε προκύπτει από την συνταχθείσα στις2018 έκθεση επίδοσης (προς αγνώστου διαμονής) στον

Δήμο ο παρών έλεγχος κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια ανεύρεσης του εκκαθαριστή κ., οι ενέργειες του οποίου αναγράφονται αναλυτικά.

Επειδή, η φορολογική αρχή, προκειμένου να διενεργήσει τον βάσει της υπ' αρ.2015 εντολής, έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση, κοινοποίησε το υπ' αρ. πρωτ.-2017 έγγραφο χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων της στον εκκαθαριστή και νόμιμο εκπρόσωπο της υπό εκκαθάριση εταιρίας – Α.Φ.Μ., όσο και στον πρώην εκπρόσωπο της επιχείρησης, μονοπρόσωπο εταίρο.....- Α.Φ.Μ. (και συγκεκριμένα στις δηλωθείσες στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους.

Επειδή δεν κατέστη δυνατό να εντοπισθεί ο εκκαθαριστής της προσφεύγουσας, το εν λόγω έγγραφο κοινοποιήθηκε και στον Δήμο Ο δε ήταν ο μοναδικός ο οποίος ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και μερίμνησε για την προσκόμιση των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων, καθιστώντας έτσι εφικτό τον διενεργηθέντα έλεγχο.

Επειδή, ο κος, γνωρίζοντας για τον διενεργούμενο έλεγχο σε βάρος της προσφεύγουσας προσήλθε στις2018 στην φορολογική αρχή, ζητώντας να ενημερωθεί για τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, τα οποία και του κοινοποιήθηκαν (υπ' αρ. *Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινός προσδιορισμός φόρου*). Κατόπιν, στις/2018 προσήλθαν στην φορολογική αρχή οι εξουσιοδοτημένοι δικηγόροι του εκκαθαριστή κ., οι κ. και, υποβάλλοντας το υπ' αρ.-2018 υπόμνημα με τις απόψεις τις προσφεύγουσας επιχείρησης.

Ο ισχυρισμός δε αυτών ότι ο εκκαθαριστής έλαβε γνώση περί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου στις, μη έχοντας επαρκή χρόνο να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του, τυγχάνει αναπόδεικτος. Επιπλέον, κατά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκομίστηκε κανένα επιπλέον στοιχείο που θα μπορούσε να διαφοροποιήσει το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, αν αυτό είχε προβληθεί πριν την ολοκλήρωσή του και πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (ΣτΕ Ολ. 2560/2015)

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομης κοινοποίησης απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **21 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους».

Επειδή, στο άρθρο **8§4 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.....»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1223/08.10.2015**: «.....4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του εντός του ίδιου έτους. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. ...».

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 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **9§2 του Ν. 4174/2013** οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχώρησε την αποζημίωση λύσης συνεργασίας της από τη, ποσού 222.299,29 € στα τηρηθέντα βιβλία της και συγκεκριμένα στο Γενικό Ημερολόγιο φορολογικής περιόδου 01/01/2014- 31/12/2014. Επιπλέον, μετέφερε τα αριθμητικά δεδομένα του Γενικού Ημερολογίου στις δηλώσεις Φ.Π.Α. Δεκεμβρίου 2014 και στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών της ημερολογιακού έτους 2014.

Επειδή, με το από/2014 εμπιστευτικό ιδιωτικό συμφωνητικό η προσφεύγουσα επιχείρηση με την «.....» έλυσαν την από κοινού τους σύμβαση εμπορικής αντιπροσωπείας με ισχύ από **31/12/2014**. Σύμφωνα με το ως άνω συμφωνητικό η «.....», από 31/12/2014 έως 30/01/2015, θα κατέβαλε συνολικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση το ποσό των 222.299,29 € πλέον Φ.Π.Α., ήτοι συνολικά το ποσό των 273.428,13 €, σε πλήρη και ολοσχερή εξόφληση όλων των τυχόν απαιτήσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά της «.....» γεννημένων ή μη, που απορρέουν από τις Συμβάσεις ή εξ' αφορμής αυτών.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εν λόγω αποζημίωση αποτελεί επιχειρηματικό έσοδο της προσφεύγουσας επιχείρησης και ως εκ τούτου ορθώς προστέθηκε από την φορολογική αρχή στα λοιπά έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές του φορολογικού έτους 2014 και φορολογήθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του Ν. 4172/13.

Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας ότι το εν λόγω έσοδο δεν αποτελεί εισόδημα και δεν θα πρέπει να φορολογηθεί απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Δ.Ο.Υ.

Είδος φόρου	Καταλογιζόμενο Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	57.797,82€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	28.898,91€
Σύνολο φόρου για καταβολή	86.696,73€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.