



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αριθμός Απόφασης: 1037/16-9-2016

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313 333246

Αριθ. fax: 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις

Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β΄/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του, **του..... Α.Φ.Μ.:**....., πρώην ομόρρυθμου εταίρου της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία , μετά την αποχώρησή του, μετασχηματίστηκε σε ετερόρρυθμη εταιρεία με επωνυμία «.....» και ΑΦΜ:, κατά **α)της υπ αριθμ. .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικ. Έτους 2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**....., **β)της υπ'αριθμ. .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31-12-2008 (οικ. Έτους 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**....., **γ)της υπ'αριθμ. .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**....., **δ)της υπ'αριθμ. .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**....., **ε)της υπ'αριθμ. .../..... Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρ.54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**....., η οποία, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκ παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή με αριθμό .../....., **στ)** του Ελληνικού Δημοσίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
4. Την υπ' αριθμ.. .../..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**..... για τη φορολογητέα περίοδο **01/01/2007 – 31/12/2007**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

5. Την υπ' αριθμ...../..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο **01/01/2008 – 31/12/2008**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την υπ' αριθμ../..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο **01/01/2007 – 31/12/2007**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
7. Την υπ' αριθμ../..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο **01/01/2008 – 31/12/2008**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
8. Την υπ' αριθμ../..... **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του αρ.54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**για το φορολογικό έτος **2015**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
9. Την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος
10. Την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.
11. Την από έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013
12. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
13. Την με ημερομηνία σύνταξης «Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 Ν.4174/2013)» του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του του (Α.Φ.Μ.....), πρώην ομόρρυθμοι εταίροι της εταιρείας με επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.:), η οποία μετά την αποχώρησή του μετασχηματίστηκε σε «.....Ε.Ε.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην εταιρεία Ε.Ε. με ΑΦΜ:από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005, τόσο για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος όσο και για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. &/.....σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις 2007 & 2008 (οικ. έτη 2008 & 2009), συντάχθηκαν η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.2238/1994.,η απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. – Ν.2859/2000 & Ν4174/2013, καθώς και η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 .

Σημειώνεται, ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση είχε εκδοθεί αρχικά η υπ. αριθμ./-...-...-2013 εντολή ελέγχου από την ίδια Δ.Ο.Υ., κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1072/2011

Από τις ως άνω εκθέσεις προκύπτουν διαφορές στον προσδιορισμό του Φόρου Εισοδήματος και του Φ.Π.Α. κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις για την επιχείρηση «.....Ο.Ε.» - μετέπειτα μετασχηματισθείσα ως «.....Ε.Ε.»

Απόρροια των διαπιστώσεων των Εκθέσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Κ.Φ.Δ. ήταν να εκδοθούν από τη Δ.Ο.Υ. οι υπ' αριθμ./.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικονομικό Έτος 2008, η υπ αριθμ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικονομικό Έτος 2009, η υπ'αριθμ./..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2007, η υπ'αριθμ./..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008 και η υπ'αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου αρ.54 Κ.Φ.Δ.

- Με την υπ' αρ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008), επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας «.....» φόρος εισοδήματος 43.646,16 €, πλέον πρόσθετος φόρος 52.375,39 €, ήτοι συνολικό ποσό 96.021,55 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007). Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, λόγω μη προσκόμισης μεγάλου μέρους των παραστατικών πωλήσεων, καθώς και μέρους των βιβλίων (αναλυτικού & γενικού καθολικού), καθώς και του θεωρημένου βιβλίου απογραφών και ισολογισμού.
- Με την υπ' αρ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009), επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας «.....» φόρος εισοδήματος 44.186,88 €, πλέον πρόσθετος φόρος 53.024,26 €, ήτοι συνολικό ποσό 97.211,14 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008). Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, λόγω μη προσκόμισης μεγάλου μέρους των παραστατικών πωλήσεων, καθώς και μέρους των βιβλίων (αναλυτικού & γενικού καθολικού), καθώς και του θεωρημένου βιβλίου απογραφών και ισολογισμού.
- Με την υπ' αρ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας «.....» φόρος προστιθέμενης αξίας 7.476,69 €, πλέον πρόσθετος φόρος 8.972,03 €, ήτοι

συνολικό ποσό 16.448,72 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης 2007. Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, λόγω μη προσκόμισης μεγάλου μέρους των παραστατικών πωλήσεων, καθώς και μέρους των βιβλίων (αναλυτικού & γενικού καθολικού), καθώς και του θεωρημένου βιβλίου απογραφών και ισολογισμού.

- Με την υπ' αρ. /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας «.....» φόρος προστιθέμενης αξίας 7.991,96 €, πλέον πρόσθετος φόρος 9.590,35. €, ήτοι συνολικό ποσό 17.682,32 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης 2008. Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, λόγω μη προσκόμισης μεγάλου μέρους των παραστατικών πωλήσεων, καθώς και μέρους των βιβλίων (αναλυτικού & γενικού καθολικού), καθώς και του θεωρημένου βιβλίου απογραφών και ισολογισμού.
- Με την υπ' αριθμ. /..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου αρ.54 Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην εταιρεία «.....», πρόστιμο μη προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεων 2007 & 2008, ύψους 250,00 ευρώ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να εξαφανιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η επίδοση είτε της πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, είτε των καταλογιστικών πράξεων σε πρώην μέλος της διοίκησης ανώνυμης εταιρίας δεν είναι νόμιμη, δεν επιφέρει έννομες συνέπειες, σε περίπτωση δε εξωλογιστικού προσδιορισμού, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, αν η επίδοση της πρόσκλησης είναι άκυρη, τότε ακυρώνεται, ως μη νόμιμο, το φύλλο ελέγχου.
2. Η διοίκηση και εκπροσώπηση ανώνυμης εταιρείας μετά τη λήξη της θητείας του διοικητικού συμβουλίου, εξασφαλίζεται με το διορισμό προσωρινής διοίκησης ύστερα από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον, σύμφωνα με το άρθρο 69 του Αστικού Κώδικα, (βλ. Α.Π. 5/2004 Ολομ.)...». Δεδομένου, λοιπόν, ότι ο μοναδικός ομόρρυθμος εταίρος της «..... ΣΙΑ ΕΕ», ήτοι ο, **απεβίωσε στις 7/9/2014,** όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα ληξιαρχική πράξη θανάτου αυτού, **προφανώς η εταιρεία έκτοτε στερείται νομίμου εκπροσώπησης** και προκειμένου να διενεργηθούν νομίμως οι κοινοποιήσεις σε αυτή θα πρέπει να διορισθεί προσωρινή διοίκηση κατ' άρθρο 69 ΑΚ. Μέχρι τότε όλες οι κοινοποιήσεις είναι -προφανέστατα και εξόφθαλμα- παράνομες!!!.

3. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος δεν διατυπώνει ειδική κρίση, για ποιο λόγο δεν κατέστη εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της εταιρείας. Και ναι μεν στις σελίδες 7 και 8 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος περιλαμβάνεται πίνακας των βιβλίων και στοιχείων που δεν προσκομίσθηκαν, εντούτοις ο έλεγχος δεν περιλαμβάνει κρίση για την σημασία αυτών επί της συνολικής εικόνας των βιβλίων της εταιρείας.
4. Ο έλεγχος δεν υπολογίζει και δεν αφαιρεί την επιχειρηματική αμοιβή που δικαιούνταν να λάβουν οι ομόρρυθμοι εταίροι.
5. Οι ελεγχόμενες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
6. Οι πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι νομικώς και ουσιαστικώς πλημμελείς, καθώς ο προσδιορισμός του οφειλόμενου Φ.Π.Α. δεν έγινε αυτοτελώς, αλλά βάσει της έκθεσης ελέγχου του φόρου εισοδήματος .

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων στον προσφεύγοντα, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, από τα δεδομένα των εκθέσεων ελέγχου προκύπτει ότι στις-2013 εκδόθηκε εντολή ελέγχου στην επιχείρηση «.....», η οποία στο ηλεκτρονικό αρχείο του Υπουργείου Οικονομικών εμφανιζόταν ως ενεργή επιχείρηση. Ωστόσο, στις2013 είχε ήδη δημοσιευθεί στο ΓΕΜΗ, το με αριθμό ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης και εκκαθάρισης της επιχείρησης. Μέλη αυτής κατά τη λύση της ήταν ο του....., ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής και η του....., ετερόρρυθμη εταίρος. Να σημειωθεί ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση μετασχηματίστηκε σε ετερόρρυθμη εταιρεία στις 15-2-2012, με το με αριθμό δημοσίευσης στο ΓΕΜΗ, καταστατικό. Μέχρι αυτή την ημερομηνία η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν ομόρρυθμη με μέλη τον του και τον του

Επειδή, μετά την έκδοση της αρχικής υπ'αριθμ.-/.....-.....-2013 εντολής ελέγχου, εστάλη η υπ'αριθμ. Πρόσκληση Προσκόμισης Βιβλίων και στοιχείων στην εταιρεία «.....Ε.Ε.», την οποία παρέλαβε η ετερόρρυθμη εταιρεία κ.....

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρο 274 παρ.1 του Ν.4072/2012, «Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν συμμετέχει στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, ούτε στη λήψη των αποφάσεων, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση», ενώ στο άρθρο 275 του ίδιου Νόμου «Ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει δικαίωμα ελέγχου των εταιρικών λογαριασμών και των βιβλίων της εταιρείας, εκτός αντίθετης πρόβλεψης στην εταιρική σύμβαση».

Επειδή, ο τελευταίος διαχειριστής και ομόρρυθμος εταίρος της «.....» κ....., απεβίωσε στις, η διοίκηση ορθώς απέστειλε ταχυδρομικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.5 παρ.1 του Ν.4174/2013, στους τρεις εξ'αδιαθέτου κληρονόμους του αποβιώσαντος, τη σύζυγο,, την κόρη, και το γιο,, τις υπ'αριθμ..... & γνωστοποιήσεις περί επιλογής της εταιρείας προς έλεγχο και υποχρέωσης αυτών να διαφυλάξουν τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας. Ωστόσο, οι μεν οι δύο πρώτοι κληρονόμοι αποποιήθηκαν εντός της νομίμου κατά το άρθρο 1847 Α.Κ. προθεσμίας την επαχθείσα προς αυτούς κληρονομιά του αποβιώσαντος, ο δε τρίτος κληρονόμος,, απεδέχθη σιωπηρά την επ'αυτού επαχθείσα κληρονομιά και κατέστη μοναδικός κληρονόμος του αποβιώσαντος πατρός του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1710 του Α.Κ. «κληρονομιά ορίζεται η περιουσία αποθανόντος προσώπου ως σύνολο» Λέγοντας περιουσία εννοούμε το σύνολο των έννομων σχέσεων των δεκτικών χρηματικής αποτίμησης, ενώ ακληρονόμητα είναι τα βασικώς προσωποπαγή δικαιώματα της προσωπικότητας.

Επειδή, η Υπηρεσία, πληροφορούμενη το θάνατο του κληρονόμου, κ....., ο οποίος κατέλειπε στην κληρονομιά αυτού, το ανήλικο τέκνο του, απέστειλε ταχυδρομικά, κατά τις διατάξεις του αρ.5 παρ.1 του Ν.4174/2013, τόσο στην ετερόρρυθμη εταίρο κ....., όσο και στο πρώην αποχωρήσαν ομόρρυθμο μέλος της ελεγχόμενης εταιρείας, κ....., τις υπ'αριθμ. & Προσκλήσεις Προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Επειδή, παρά τις επανειλημμένες προσπάθειες της διοίκησης να προσκομισθούν τα βιβλία και στοιχεία, αυτό δεν κατέστη εφικτό για το σύνολο των βιβλίων & στοιχείων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά. (Στε 4921/2012)

Επειδή, η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου είναι προσωπική και απεριόριστη. Επίσης είναι ευθύνη «εις ολόκληρον» και παρακολουθεί τον αποχωρήσαντα ομόρρυθμο εταίρο, ο οποίος εξακολουθεί να ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της εταιρείας, μέχρι την ημέρα αποχώρησής του (Ν.4072/2012, αρ.249, 258,264).

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον

προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης»

Επειδή, ο προσφεύγων, στα πλαίσια της ως άνω διαδικασίας του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. κατέθεσε το υπ'αριθμ./7-1-2016 υπόμνημα, ενώ στις 12-1-2016 και στις 26-1-2016 προσκόμισε μέρος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης για τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων οφείλεται σε δυσχέρεια του ελέγχου να προσδιορίσει με σαφήνεια λογιστικά τα αποτελέσματα και όχι στη μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, ο ισχυρισμός περί μη νομιμότητας της πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων σε πρώην μέλος εταιρείας προβάλλεται αλυσιτελώς.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό περί διορισμού προσωρινής διοίκησης στην ελεγχόμενη προκειμένου να διενεργηθούν νόμιμες κοινοποιήσεις, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.259 του Ν.4072/2012 «η ομόρρυθμη εταιρεία λύνεται: α)με την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της, β)Με απόφαση των εταίρων της, γ)με την κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση και δ)με δικαστική απόφαση....». Οι λόγοι που επιφέρουν τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας είναι αυτοί που ισχύουν και στις ομόρρυθμες εταιρείες.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.251 παρ.2 του Ν.4072/2012 «η έναρξη της νομικής προσωπικότητας της προσωπικής εταιρείας επέρχεται με την καταχώρησή της στο Γ.Ε.ΜΗ.», ενώ στο άρθρο 268 παρ.5 του ίδιου Νόμου «Σε περίπτωση λύσης της εταιρείας, κατά οποιονδήποτε τρόπο, μετά την περάτωση της εκκαθάρισης, η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ.». Στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται όλες οι διατάξεις των σχετικών άρθρων του Ν.4072/2012.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 273 του Ν.4072/2012 «Η ετερόρρυθμη εταιρεία εγγράφεται στο Γ.Ε.ΜΗ. Στοιχεία που καταχωρίζονται, εκτός από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1, του άρθρου 251, είναι κατ' ελάχιστον το όνομα, η κατοικία και η αξία της εισφοράς των ετερόρρυθμων εταίρων. Στο Γ.Ε.ΜΗ. καταχωρίζεται και κάθε μεταβολή των στοιχείων αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με τα αρ.254 & 254 του Ν.4072/2012, σε περίπτωση που η εταιρεία μένει ακέφαλη όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι, που αναφέρονται στο καταστατικό της εταιρείας, έχουν δικαίωμα και υποχρέωση να ασκούν τη διαχείριση της εταιρείας. Οπωσδήποτε υπάρχει και η

δυνατότητα δικαστικού διορισμού προσωρινής διοίκησης σύμφωνα με το αρ.786 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με τη λύση της εταιρείας επέρχεται κατάλυση της νομικής της προσωπικότητας, ο ισχυρισμός διορισμού προσωρινής διοίκησης της εταιρείας λόγω έλλειψης διαχειριστών είναι άτοπος.

Κατά συνέπεια, το κενό του διορισμού της προσωρινής διοίκησης – που δεν υπάρχει εν προκειμένω, εφόσον πρόκειται για λυθείσα προσωπική εταιρεία- το καλύπτει το άρθρο 5 παρ.2γ του Ν.4174/2013.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό ότι ο έλεγχος δεν διατυπώνει ειδική κρίση, για ποιο λόγο δεν κατέστη εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της εταιρείας και δεν περιλαμβάνει κρίση για την σημασία αυτών επί της συνολικής εικόνας των βιβλίων της εταιρείας, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.1 του Π/Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.) «Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ'αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 και την παρ.4 του Π/Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.) «2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.» και «4.Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,"

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

"ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,"

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία

"η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,"

"θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις..." "Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ` και θ` της παραγράφου αυτής.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον

λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με την σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί την σχετική κρίση του στην συγκεκριμένη κρινομένη από αυτό περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη την διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως για το επίδικο έτος. Δεν είναι δε επιτρεπτή η συναγωγή κρίσεως για ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη την συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεως, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθ' όσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο, προκειμένου ν' αποφανθεί εάν οι διαπραχθείσες παραβάσεις καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως, οφείλει ν' αξιολογήσει συνολικά την επίπτωση των παραβάσεων αυτών στην αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων της, λαμβάνοντας προεχόντως υπ' όψη την φύση και την βαρύτητά τους. Περαιτέρω, δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση αποκρύψεως εσόδων ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή, αλλά αρκεί, εξ αιτίας των πλημμελειών που διαπιστώνονται, είτε καθεμίας χωριστά, είτε συνδυασμένα μερικών ή όλων, να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων

(βλ. ΣτΕ 1134-7/2012, 3083/2008 κ.ά., πρβλ. 2942/2002 7μ.).(Στε 115/2016)

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι δεν κατέστη δυνατή η επαλήθευση ορθής καταχώρησης στα βιβλία των λιανικών πωλήσεων «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών και μέρος των Τιμολογίων Πώλησης Χονδρικής, καθώς μεγάλο μέρος των παραστατικών δεν προσκομίσθηκαν. Αντίστοιχα, για τον ίδιο λόγο, δεν έγινε επαλήθευση ανάμεσα στα εκδοθέντα Τιμολόγια και στα Δελτία Αποστολής.

Ακόμη, δεν έγινε έλεγχος Ταμείου και Αξιογράφων καθώς δεν υπήρχαν παραστατικά αυτών.

Επειδή, δεν τηρήθηκε βιβλίο απογραφών και ισολογισμού δεν κατέστη δυνατόν να γίνει έλεγχος αποθήκης, επαλήθευση – συμφωνία των λογιστικών υπολοίπων των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου.. Δεν κατέστη δυνατόν να γίνει επαλήθευση στους λογαριασμούς «Γενικής Εκμετάλλευσης» και «Αποτελεσμάτων Χρήσης» ως προς την ορθή καταχώρηση σε αυτούς ποσών από το Γενικό Καθολικό και τα Αναλυτικά Καθολικά ή τη διαπίστωση πιθανών αντιλογισμών ή καταχώρησης ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς.

Επειδή, ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του μέρος του θεωρημένου βιβλίου γενικού καθολικού και αναλυτικών καθολικών για τη χρήση 2008, καθώς και διάφορες, μη συνεχόμενες και αποσπασματικές αθεώρητες σελίδες που χρησιμοποιήθηκαν ως ημερολόγιο διαφόρων πράξεων τόσο στη χρήση 2007 όσο και στη χρήση 2008.

Επειδή, ο έλεγχος στο βαθμό που του επιτράπηκε προέβη σε συγκεκριμένες λογιστικές επαληθεύσεις, όπως έλεγχος εικονικότητας μεγάλων τιμολογίων έκδοσης της ελεγχόμενης επιχείρησης, αντιπαραβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. , έλεγχο στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς αλλά και έλεγχο δαπανών .

Επειδή, δεν μπορούσε να γίνει αντιπαραβολή των εκδοθέντων και ληφθέντων παραστατικών με τις καταχωρήσεις στα βιβλία της επιχείρησης και επίσης δεν μπορούσε να γίνει αντιπαραβολή με υπολοίπων των θεωρημένων βιβλίων με τα δηλωθέντα υπόλοιπα εσόδων, αγорών και δαπανών στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., η διενέργεια λογιστικών επαληθεύσεων κατέστη ανέφικτη

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό ότι ο έλεγχος δεν υπολογίζει και δεν αφαιρεί την επιχειρηματική αμοιβή που δικαιούνται να λάβουν οι ομόρρυθμοι εταίροι πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, στην §1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «....προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση τους. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α'). Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωση της.

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, μόνο από εκείνη που δηλώνει τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.»

Επειδή, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και **δηλώνονται με την οικεία ετήσια φορολογική δήλωση** της, κατά τα ανωτέρω κάθε φορά οριζόμενα και δεν προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις καθορισμός επιχειρηματικής αμοιβής κατά τον επαναπροσδιορισμό μετά από έλεγχο του φορολογητέου εισοδήματος.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υπ'αριθμ./..... και/-..... Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, η ήδη καταβληθείσα επιχειρηματική αμοιβή ανά χρήση, με την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης, έχει αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό του νέου διορθωτικού φόρου εισοδήματος.

Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων
πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.11 του .4174/2013 «11. 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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την*

πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 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».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2015**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4337/2016** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από

την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ./.....2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ./.....2014 εντολής και της αριθμ./.....2013 εντολής ελέγχου σύμφωνα με την Πολ. 1072/2011 της Δ.Ο.Υ., απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του υπόχρεου ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό ότι οι πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι νομικώς και ουσιαστικώς πλημμελείς καθώς ο προσδιορισμός του οφειλόμενου Φ.Π.Α. δεν έγινε αυτοτελώς αλλά βάσει της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2859/2000 «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ της Πολ. 1037/2005 «Η τυχόν διαφορά ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει σε ελεγχόμενη με την ανωτέρω απόφαση χρήση από επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, επιμερίζεται σε κάθε

περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ακαθάριστα έσοδα. Σημειώνεται ότι για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη τα απαλλασσόμενα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ακαθάριστα έσοδα, όπως π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις επενδυτικών αγαθών με αναστολή καταβολής του φόρου, πωλήσεις σε πλοία, πρεσβείες κλπ., καθόσον για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και οι κάθε είδους επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. και τούτο διότι και για τις περιπτώσεις αυτές υπάρχουν συνήθως συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν. (Πολ. 1088/2008)

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

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), 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.

Η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς καταλόγισε το ΦΠΑ που προέκυψε κατόπιν του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθώς δεσμεύεται από τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, αλλά και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/94 και 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ..... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου του αρ. 54 του Κ.Φ.Δ. καθώς και οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.:, ως πρώην ομόρρυθμου εταίρου της εταιρείας με την επωνυμία «.....» που έδρευε στη και η οποία μετά την αποχώρηση του προσφεύγοντος, μετασχηματίστηκε σε ετερόρρυθμη με επωνυμία «..... Ε.Ε.»

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

Διαφορά φόρου	43.646,16€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	52.375,39€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	96.021,55€

Υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008)

Διαφορά φόρου	44.186,88€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	53.024,26€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	97.211,14€

Υπ' αριθ./.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

Διαφορά φόρου	7.476,69€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.972,03€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.448,72€

Υπ' αριθ./.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	7.991,96€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.590,35€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.582,32€

Υπ' αριθ./.....οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ.54 Ν.4174/2013

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	250,00€
--------------------------------------	----------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
Της Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδ/σης
Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης
α/α**

**Μαβινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).