



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αριθμός Απόφασης: 927/2-9-2016

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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή: 1) Της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ....., 2) του, διαχειριστή και ομόρρυθμο εταίρο, και 3) του ομόρρυθμου εταίρου, καθώς και την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουσυμπληρωματικό υπόμνημα, κατά των:

- υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- υπ' αριθ.οριστική πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής Προστίμου Φ.Μ.Υ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις υπ' αριθμ.....,,,&Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρων και Προστίμων, όπως προαναφέρθηκαν

5. Την με ημερομηνία Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής της Δ.Ο.Υ με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκαν σε βάρος της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ τα παρακάτω ποσά:

1. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογίσθηκε ποσό Φ.Π.Α. 173.779,37 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 209.496,59 ευρώ, το οποίο προήλθε από ασυμφωνία μεταξύ περιοδικών και εκκαθαριστικής δήλωσης της ελεγχόμενης χρήσης, καθώς και από τον έλεγχο των καταχωρηθέντων στα βιβλία στοιχείων, από όπου προέκυψαν διαφορές ως προς τη νομιμότητα του εκπιπτόμενου Φ.Π.Α.
2. Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. καταλογίσθηκε ποσό 62.710,51 ευρώ, λόγω καταχώρησης στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης ανύπαρκτης δαπάνης.
3. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008) καταλογίσθηκε ποσό 75.167, 70 ευρώ πλέον του πιστωτικού υπολοίπου χρήσης 5.863,16 πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 97.237 ευρώ, καθώς η ελεγχόμενη καταχώρησε στα βιβλία της μη εκπιπόμενες δαπάνες, καταχώρησε στα βιβλία της ανύπαρκτη δαπάνη, για ορισμένες δαπάνες δεν προέβη σε φορολογική αναμόρφωση σύμφωνα με το αρ.31 του Ν.2238/94, ενώ στη Δήλωση Φόρου Εισοδήματος εμφανίζει δαπάνες που δεν είναι καταχωρημένες στα βιβλία
4. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής Προστίμου Φ.Μ.Υ. καταλογίσθηκε πρόστιμο 100 ευρώ, λόγω ανακρίβειας της οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου

5. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. καταλογίσθηκε πρόστιμο 100 ευρώ, λόγω μη δήλωσης αλλαγής του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης κατά παράβαση του άρ.36παρ.β του Ν.2859/2000

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα επιχείρηση επιλέχθηκε προς έλεγχο για τη χρήση του 2008, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1072/2011, λόγω μη εξόφλησης του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1066/ 2011. Συνεπώς, ο παρών έλεγχος θεωρείται αρχικός.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή καθώς και με την κατάθεση Πρόσθετων Λόγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα της από/03/2016 επίδοσης στο διαχειριστή
2. Μη ύπαρξη νομικής προσωπικότητας στην υπό έλεγχο εταιρεία
3. Ακυρότητα του ελέγχου καθώς η χρήση του 2008 είχε υπαχθεί στην περαίωση του Ν. 3888/2010 και συνεπώς οι νομικές διατάξεις που εφαρμόστηκαν είναι εσφαλμένες
4. Εσφαλμένος χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανακριβή
5. Εσφαλμένος προσδιορισμός πρόσθετου φόρου
6. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη σύνταξης κατασχετήριας έκθεσης των βιβλίων και στοιχείων
7. Εσφαλμένη απεικόνιση των οικονομικών αποτελεσμάτων που περιέχονται στα υπό κρίση βιβλία και στοιχεία.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί άκυρης επίδοσης στον προσφεύγοντα, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.4174/2013

1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.
2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
 - α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί

ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας

ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, 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 κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

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.

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32 του παρόντος Κώδικα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή.

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική

διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54 και επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999), ορίζεται με σαφήνεια ο νόμιμος τρόπος επίδοσης προς ιδιώτες. Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 54 παρ.2 ορίζει «Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στο δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του,.....». Συμπληρωματικά, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Ε. «ο τόπος διαμονής ενός προσώπου θεωρείται άγνωστος, όταν δεν είναι δυνατόν να ανευρεθεί, αν και καταβλήθηκε κάθε προσπάθεια, το οίκημα όπου διαμένει ή το κατάστημα ή το γραφείο στο οποίο το πρόσωπο αυτό ασκεί το επάγγελμα του. (Ν.Σ.Κ. 307/2001).

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. νομίμως επέδωσε στις ...-3-2016 στον εξουσιοδοτημένο υπάλληλο του Δήμου, τις οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων με τις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου, καθώς μετά από έρευνα στη δηλωθείσα διεύθυνση του νομικού προσώπου διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν λειτουργεί εκεί. Ακόμη, μετά από μετάβαση του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του 2^ο προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι αυτός δεν διαμένει εκεί, ενώ μετά από επισταμένη έρευνα δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί ο φορολογούμενος. Αντίστοιχα, νομίμως επιδόθηκαν – θυροκολλήθηκαν οι προαναφερόμενες πράξεις στην είσοδο της οικίας του 3^{ου} προσφεύγοντα, στις-3- 2016

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί μη ύπαρξης νομικής προσωπικότητας από την επιχείρηση πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή κατά τα άρθρα 42 - 45 του Εμπορικού Νόμου και 72, 777, 778, 784 του Α.Κ., μετά τη λύση της ομόρρυθμης εταιρίας δεν καταλύεται το νομικό πρόσωπο αυτής, αλλά εξακολουθεί να υπάρχει χάριν της εκκαθαρίσεως για τις ανάγκες αυτής και ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, εκπροσωπούμενη από τους εκκαθαριστές της (Α.Π. 56/1981 ΝοΒ 29.1253, Εφ. Ιωαν. 135/1998 ΔΕΕ 1999.65, Εφ.Πατρ. 709/1995 ΔΕΕ 1996.157). Η παύση του νομικού προσώπου της εταιρίας επέρχεται μετά το πέρας του σταδίου της εκκαθαρίσεως ή μη υπάρξεως σταδίου εκκαθαρίσεως (πρβλ. Α.Π. 552/1995 ΕλλΔ/νη 1996. 664). Εξ'άλλου από τις ίδιες διατάξεις των άρθρων 42, 43 & 44 του Ε.Ν. προκύπτει ότι η προσωπική εταιρεία δεν αποκτά νομική προσωπικότητα παρά μόνο αν για τη σύστασή της τηρήθηκαν οι νόμιμες διατυπώσεις δημοσιότητας. Ωστόσο, με το αρ.251 του Ν.4072/2012, οι διατυπώσεις δημοσιότητας των προσωπικών επιχειρήσεων επέρχονται με την καταχώρηση των μεταβολών στο Γ.Ε.Μ.Η.

Επειδή, όπως έχει νομολογηθεί (ΣτΕ 2579/1998, 5470/1996, πρβλ. 2983/1994 κ.ά.), αν λυθεί ομόρρυθμη και περατωθεί η εκκαθάριση ή δεν υπάρξει στάδιο εκκαθάρισης αυτής, νομίμως εκδίδεται πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου επ' ονόματι της λυθείσης εταιρίας, εφόσον αυτή ανάγεται σε διαχειριστική περίοδο κατά την οποία υφίστατο το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, όμως η επ' ονόματι της καταλογιστική πράξη πρέπει να κοινοποιηθεί προς όλους τους εταίρους, οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσφυγή, είτε όλοι μαζί, είτε ο καθένας χωριστά, είτε μερικοί από αυτούς.

Επειδή, η σύνταξη του διαλυτικού της ελεγχόμενης εταιρείας, παρά το γεγονός ότι κατατέθηκε – πρωτοκολλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν αποτελεί λύση αυτής παρά μόνο αν ακολουθηθούν οι διατυπώσεις της δημοσιότητας όπως ορίζει ο Ε.Ν. μετά την τροποποίησή του με το Ν.4072/2012.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί ακυρότητας ελέγχου λόγω ένταξης της ελεγχόμενης χρήσης στην περαίωση του Ν.3888/2010 πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, με τα άρθρα 6 ως 13 του Ν.3888/2010 προσδιορίστηκαν οι προϋποθέσεις και οι όροι ένταξης των επιτηδευματιών σε περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 3 «Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα.... Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο

προηγούμενο εδάφιο ποσού, συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία κα επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο εκκαθαριστικό Σημείωμα.

Ακόμη, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ.1066/4-4-2011 «1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην [παράγραφο 1 του άρθρου 2](#) του ν.[3888/2010](#) υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της [παραγράφου 1 του άρθρου 9](#) έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 3](#) του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.

2. Για τους επιτηδευματίες της [παραγράφου 6 του άρθρου 12](#) του ν.[3888/2010](#) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις. Τα ποσά που ήδη έχουν βεβαιωθεί συμψηφίζονται με τα ποσά που προκύπτουν από τον φορολογικό έλεγχο.

3. Η απόφαση αυτή ισχύει τρεις (3) μήνες μετά τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, η ελεγχόμενη αποδέχθηκε το υπ'αριθμ.πρωτ..... σημείωμα περαίωσης της Δ.Ο.Υ., με το οποίο αποδέχθηκε την περαίωση των ανέλεγκτων χρήσεων 2003,2005,2006,2007,2008 & 2009, με συνολικό ποσό περαίωσης 19.856,00 Ευρώ , το οποίο όμως δεν εξοφλήθηκε εντός των νομίμων προθεσμιών. Κατά την ημερομηνία έκδοσης της εντολής υπήρχε ανεξόφλητο ποσό ύψους 14.590,44 ευρώ.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του Κ.Β.Σ. ρητά ορίζεται ότι «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. Για την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών θα πρέπει η πλημμέλεια να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, όπως αυτά ορίζονται στην παρ.7 του αρ.30 του Κ.Β.Σ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.14 του Ν.2238/1994, οι εκπτώσεις των δαπανών ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κ.Β.Σ. η ενημέρωση των βιβλίων α' & β' κατηγορίας γίνεται μέχρι την δεκάτη πέμπτη (15) ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει διαφορά ανάμεσα στα δεδομένα των βιβλίων, σε ό,τι αφορά στο σκέλος των δαπανών, και στα δεδομένα της Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος όπου στη Δήλωση «μεταφέρθηκαν» επιπλέον δαπάνες μη καταχωρημένες στα βιβλία, ύψους 209.528,95 ευρώ. Ακόμα, καταχωρήθηκε στα βιβλία και εξέπεσε δαπάνη χωρίς την ύπαρξη παραστατικού ύψους 156.776,28 ευρώ, ενώ επίσης καταχωρήθηκαν στα βιβλία μη εκπιπτόμενες δαπάνες. Αντίστοιχα, στη φορολογία Φ.Π.Α. προέκυψαν διαφορές ανάμεσα στα δεδομένα των βιβλίων και των αποδοθέντων φόρων Φ.Π.Α., τόσο στο σκέλος των εισροών όσο και στο σκέλος των εκροών, ύψους 174.580, 49 ευρώ.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου προσδιορισμού πρόσθετου φόρου πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή σύμφωνα με το αρ.72 παρ.17 του Ν.4174/2013 «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε

φόρου που εκδίδονται μετά την 1-1-2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους, ή υποθέσεις έως την 31-12-2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.1 του Ν.2523/1997,

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση,.... β) υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο (2%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. γ) δεν υποβάλλει δήλωση

2.....

3.....

4. Ανακριβή δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία αυτή οφείλεται.

«Στο άρθρο 2 του ίδιου Νόμου ορίζεται ότι

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

2.....

3.....

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί μη σύνταξης κατασχετήριας έκθεσης πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή σύμφωνα με το Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2014, με τα άρθρα 23 – 28 προσδιορίστηκε ο τρόπος ελέγχου. Σύμφωνα με αυτόν, άρθρο 23 παρ.1 «η φορολογική διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία

γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες ...». Με το άρθρο 24 παρ. 1, 3 & 4 «Η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, ενώ ο υπάλληλος που έχει ορίσει η διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να εξασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.» «Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης». Τόσο από τις διατάξεις του παρόντος εφαρμοζόμενου, ως προς τη διαδικασία ελέγχου, Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όσο και από τις προγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3&4 του Κ.Β.Σ. η έκθεση κατάσχεσης συντάσσεται αν κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων και στοιχείων, επίσημων και ανεπίσημων που δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από τα οποία πιθανολογείται η απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, δεν υπήρξε παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης των στοιχείων και βιβλίων της επιχείρησης, μιας και η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα πρωτότυπα βιβλία και στοιχεία που ζητήθηκαν και αφορούν την ελεγχόμενη χρήση, καθώς όπως ρητά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου θεωρήθηκε η τελευταία μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων εξόδων

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης απεικόνισης των οικονομικών αποτελεσμάτων που περιέχονται στα βιβλία και στοιχεία πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό 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 ελευθέριο επάγγελμα..... αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικά με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ.1 του Ν.2238/1994 «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο του άρθρου 61, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση ...»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4. Του άρθρου 61 του Ν.2238/1994 «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη η "αντικειμενική δαπάνη" και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα "άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε.» (παρ.3 άρθρο 107 Ν.2238/94).

"Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παράδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία.

Επειδή, η σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρο 19 του Ν.4174/13 «Τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση της εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης», ενώ σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου Νόμου «ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί εις βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση .. οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή..»

Επειδή, η εσφαλμένη απεικόνιση των οικονομικών στοιχείων στα βιβλία της ελεγχόμενης (καταχώρηση ανύπαρκτης δαπάνης, καταχώρηση μη εκπιπτόμενων δαπανών), αλλά και η ανακρίβεια των δηλώσεων φόρου σχετικά με τα οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία (δαπάνες που δεν είναι καταχωρημένες και για τις οποίες δεν υπάρχουν παραστατικά), διαπιστώθηκαν στα πλαίσια του ελέγχου και ορθώς καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις

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 και Φ.Π.Α. και Προστίμων Φ.Π.Α. & Κ.Β.Σ. καθώς

και οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ομόρρυθμης επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση :

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

Διαφορά φόρου	75.167,70€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	97.237,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	178.267,89€

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

Διαφορά φόρου	173.779,37€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	209.496,59€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	384.077,08€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	62.710,51€
--------------------------------------	-------------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Μ.Υ. διαχειριστικής περιόδου
1/1/2008 – 31/12/2008

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	100,00€
-------------------------------	---------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους
1/1/2015 – 31/12/2015

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	100,00€
-------------------------------	---------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
Της Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
& Νομικής Υποστήριξης**

**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 άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).