



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 450/05-05-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β.** Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
 - γ.** Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ.** Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1.893Β/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 Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.367Β/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.1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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.1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «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 ΔΕΔ.Β1.1052867ΕΞ2015/21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1035074ΕΞ2016/03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).
 - θ.** Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/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 για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.), η οποία κατατέθηκε από τ..ν προσφεύγο... κ. του με Α.Φ.Μ.: ως τρίτ.. συνυπόχρε.., κατά της με αριθμό /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, για το οικονομικό έτος 2007 [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)].**

4. Την με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006).

5. Την από Έκθεση Αποφσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον **Α.Φ.Μ.**), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τ..ν προσφεύγο... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:** ως τρίτ.. συνυπόχρε. και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό /..... προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης κύριος φόρος 145.377,00 € και πρόσθετος φόρος (max. 120%) 174.452,40 €, λόγω ανακρίβειας στην υποβληθείσα οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή συνολικό ποσό 319.829,40 €, επειδή υπέπεσε στην παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και, συγκεκριμένα, για προσκόμιση αντιγράφων μέρους των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών του οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), για τη διενέργεια ελέγχου με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/01-03-2005, εξαιτίας της οποίας κατέστησαν ανέφικτες οι οποιεσδήποτε ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος της υπόχρεης επιχείρησης και, εξ αυτού, **τα βιβλία και στοιχεία της, για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή**, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παράγραφος 4 περίπτωση στ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), ο δε προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος έγινε **εξωλογιστικά**, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και στα άρθρα 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος βασίστηκε στα στοιχεία και τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Η προσβαλλόμενη με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ.για την υπόχρεη επιχείρηση.

.. προσφεύγ... Κ. του με Α.Φ.Μ.: .., .. οποί.. κατέθεσε την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή **ως τρίτ.. συνυπόχρε.**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

α)

Ο έλεγχος εσφαλμένα όρισε τ..ν προσφεύγο...συνυπεύθυν.. και συνυπόχρε.. στο συνολικό ποσό των 319.829,40 € που καταλογίστηκε και βεβαιώθηκε, σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, με την με αριθμό /..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006).

β)

Δεν δόθηκε στ..ν προσφεύγο...η δυνατότητα να ασκήσει το συνταγματικό δικαίωμα της ακρόασης και υποβολής των απόψεών τ... επί της προσβαλλόμενης Πράξης, πριν την κοινοποίησή της στ..ν ίδι... .

γ)

Σύμφωνα με το Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), στην Έκθεση Ελέγχου πρέπει να αναφέρεται απαραίτητως ο τόπος όπου διενεργήθηκε ο έλεγχος, διότι, διαφορετικά, η Έκθεση είναι άκυρη. Κατά συνέπεια και με δεδομένο ότι στην οικεία Έκθεση Ελέγχου δεν αναφέρεται ο τόπος διενέργειας του ελέγχου που αποτελεί ουσιώδες στοιχείο αυτής, η εν λόγω Έκθεση είναι άκυρη.

δ)

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου για καταλογισμό κύριου και πρόσθετου φόρου Εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2011, δηλαδή πριν από την 09/12/2015 που ήταν ο χρόνος επίδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης στ..ν προσφεύγο..., δεδομένου ότι το δικαίωμα αυτό του Δημοσίου, με βάση τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης.

ε)

Η κρίση του ελέγχου επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων της υπόχρεης επιχείρησης για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), σύμφωνα με την οποία καθίστανται ανακριβή, είναι εσφαλμένη και, επιπρόσθετα, δεν είχε κοινοποιηθεί στην υπόχρεη επιχείρηση «Σημείωμα» με τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της.

στ)

Στην οικεία Έκθεση Ελέγχου δεν τεκμηριώνεται επαρκώς η κρίση περί της εικονικότητας των οκτώ (8) εκδοθέντων ΤΑΑΠ, συνολικής αξίας 242.414,50 €, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2005 και των δεκαπέντε (15) εκδοθέντων ΤΑΑΠ, συνολικής αξίας 390.598,00 €, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2007 που αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 101 (περί υποκείμενου του φόρου) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), ορίζεται ότι

«1. Στον φόρο υπόκεινται:

α)

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 (περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα) παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), ορίζεται ότι «Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως, μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά τον χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 115 (περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα) παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), ορίζεται ότι «*Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και, γενικά, εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά τον χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 115 (περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα) παράγραφος 3 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, οι οποίες ισχύουν από 01/12/1998 και για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), ορίζεται ότι «*Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:*

α) *Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.*

β) *Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.*».

Επειδή, μετά την έναρξη ισχύος του **Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και, ειδικότερα, με το **άρθρο 50 (περί αλληλέγγυας ευθύνης) παράγραφοι 1 και 2**, ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, για φορολογικές οφειλές που δημιουργούνται από τον χρόνο έναρξης της ισχύος του εν λόγω νόμου, ήτοι από την 01/01/2014 και εφεξής, ενώ για φορολογικές οφειλές των οποίων ο χρόνος γένεσης ήταν έως την 31/12/2013 ισχύουν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 101 και 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του **άρθρου 50 (περί αλληλέγγυας ευθύνης) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, ορίζεται ότι

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου, των τόκων και των προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως, μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους, τον Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) *Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.*

β) *Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.*».

Επειδή, για τη θεμελίωση της ευθύνης των διοικούντων το νομικό πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), **αρκεί η απόκτηση μίας εκ των περιοριστικά αναφερόμενων ιδιοτήτων**, κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου. Δηλαδή, ο διορισμός των διοικούντων και η αποδοχή του διορισμού τους από το νομικό πρόσωπο, είναι **ευθύνη αντικειμενική**, χωρίς να ενδιαφέρει το βουλευτικό στοιχείο ή η ανάμειξη στη γένεση της οφειλής ή η ύπαρξη υπαιτιότητας του προσώπου στη γένεση του εταιρικού χρέους (**ΝΣΚ173/2001, ΕφΘεσ719/2009, ΔΕΕ2009.1214**).

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων **16 (περί διαχείρισεως και εκπροσωπήσεως) και 17 (περί διορισμού διαχειριστών) παράγραφος 1 του Ν.3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.)**, ορίζεται ότι

«16. Η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησις της εταιρείας ανήκει, εάν δεν συμφωνήθη άλλως, εις όλους τους εταίρους δρώντας συλλογικώς.» και

«17. Διορισμός διαχειριστών.

1. Δια του καταστατικού ή δι' αποφάσεως της συνελεύσεως των εταίρων, η διαχείρισις των εταιρικών

υποθέσεων και η εκπροσώπησης της εταιρείας δύναται να ανατεθεί εις έναν ή πλείονας εταίρους ή μη εταίρους επί ωρισμένον χρόνον ή μη.», (ΑΠ264/2004, ΔΕΕ2004.1009, Ε.Εμπ.Δ.2004.317, Χρ.ΙΔ.2004.555, ΑΠ90/1998, Δ/νη1998.841, ΑΠ760/1998, ΔΕΕ1999.74, Ε.Εμπ.Δ1999.759).

Συνεπώς, στην περίπτωση μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, εάν δεν έχει οριστεί τρίτο πρόσωπο ως διαχειριστής, η διοίκηση και διαχείριση ασκείται και η εκπροσώπηση εμπίπτει στον υφιστάμενο, εκ του νόμου, μοναδικό εταίρο, ο οποίος λειτουργεί ως Γενική Συνέλευση (ΝΣΚ380/2012).

Επειδή, το κύρος της απόφασης περί διορισμού διαχειριστών **δεν εξαρτάται** από την τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.), διότι δεν έχει συστατικό, αλλά δηλωτικό χαρακτήρα (ΑΠ1395/2013).

Επειδή, στην έννοια των εντεταλμένων στη διοίκηση του νομικού προσώπου περιλαμβάνονται και τα πρόσωπα στα οποία ανατέθηκε η διοίκηση του νομικού προσώπου με την ιδιωτική βούληση του οργάνου που, κατά νόμο, ασκεί τη διοίκηση και έχει την εκπροσώπηση του νομικού προσώπου, τέτοια δε περίπτωση συνιστά και η, εκ μέρους του κατά νόμο διαχειριστή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, χορήγηση πληρεξουσιότητας σε τρίτο πρόσωπο, για την υπό αυτού διενέργεια πράξεων διοίκησης, διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, αντί του κατά νόμο διαχειριστή και για λογαριασμό αυτού, διότι, κατ' αυτόν τον τρόπο, ο πληρεξούσιος καθίσταται πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση της εταιρείας και, επομένως, συνυπεύθυνος και συνυπόχρεος για τους παρακρατούμενους φόρους, έναντι της Φορολογικής Διοίκησης (πρβλ. ΝΣΚ254/2012, ΝΣΚ380/2012).

Επειδή, αναφορικά με τον **πρώτο προβαλλόμενο λόγο** τ... προσφεύγο..., ότι ο έλεγχος εσφαλμένα τ..ν όρισε συνυπεύθυν.. και συνυπόχρε.. στο συνολικό καταλογισθέν και βεβαιωθέν ποσό των 319.829,40 €, προβάλλεται **αλυσιτελώς**, διότι, όπως προκύπτει από την από οικεία «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ. για την υπόχρεη επιχείρηση και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 101 και 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), των άρθρων 16 και 17 του Ν.3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.) και του άρθρου 50 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και με την Απόφαση ΠΟΛ.1103/12-10-2004 του Υπουργείου Οικονομικών, **ο έλεγχος δεν κατέστησε τ..ν προσφεύγο...** συνυπεύθυν.. και συνυπόχρε..., προσωπικά και αλληλέγγυα, στην εν λόγω οφειλή που καταλογίστηκε και βεβαιώθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...:

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό τ... προσφεύγο... ότι δεν τ... δόθηκε η δυνατότητα να ασκήσει το συνταγματικό δικαίωμα της ακρόασης και υποβολής των απόψεών τ... επί της προσαλλόμενης Πράξης, πριν την κοινοποίησή της στ..ν ίδι..., **είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος**, διότι, όπως αναφέρεται στην από οικεία «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ.για την υπόχρεη επιχείρηση, με την ολοκλήρωση του ελέγχου και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και των οδηγιών που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΔΕΛ.Α.1069048/02-05-2014 του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, εκδόθηκαν το σχετικό «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Φορολογικής Οφειλής», στο οποίο αναφέρονται τα αποτελέσματα του ελέγχου και ο σχετικός «Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος» για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), στον οποίο παρατίθεται αναλυτικά η φορολογική οφειλή με τη ρητή διατύπωση ότι, σε περίπτωση αμφισβήτησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου, δίδεται η δυνατότητα στην υπόχρεη επιχείρηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της και να τις υποβάλει στη Φορολογική Διοίκηση εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του. Το ανωτέρω «Σημείωμα» και ο σχετικός «Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος» κοινοποιήθηκαν νόμιμα στ..ν προσφεύγο..., δια συστημένης επιστολής που αποστάλθηκε στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της κατοικίας τ..., σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στον Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) και στις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1249/01-12-2014 της Γ.Δ.Φ.Δ. του Υπουργείου Οικονομικών. Ωστόσο, η εν λόγω συστημένη επιστολή επιστράφηκε από το ταχυδρομείο στην Δ.Ο.Υ.με

την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ». Η δε κοινοποίηση των παραπάνω εγγράφων, κατά το στάδιο του προσωρινού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του ελέγχου, δεν προβλέπεται να γίνεται με δικαστικό επιμελητή.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...:

Επειδή οι αρμόδιοι ελεγκτές μετέβησαν στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της υπόχρεης επιχείρησης, προκειμένου να διενεργήσουν φορολογικό έλεγχο, στην οδό αριθμός ... στη, αλλά από τους ενοίκους του κτιρίου πληροφορήθηκαν ότι η υπόχρεη επιχείρηση είχε προ πολλού αποχωρήσει προς άγνωστη διεύθυνση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «**Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος**, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (περί κοινοποίησης Πράξεων) παράγραφος 1 παράγραφος 3 περίπτωση γ) και παράγραφος 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «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)
γ) **αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας**,
5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει 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 επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό 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 προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης.».

Επειδή, αναφορικά με τον **τρίτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...** ότι η από οικεία «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ.για την υπόχρεη επιχείρηση είναι άκυρη, επειδή δεν αναγράφεται σε αυτήν ο τόπος διενέργειας του ελέγχου που αποτελεί ουσιώδες στοιχείο αυτής, **είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος**, διότι, όπως αναφέρεται στην από «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012)» της Δ.Ο.Υ.για την υπόχρεη επιχείρηση, η οποία επιδόθηκε νόμιμα στ...ν προσφεύγο... την 09/12/2015, «..... Προκειμένου να διενεργήσουμε τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο (διαδικασία έναρξης ελέγχου, πρόσβαση στα βιβλία, στα στοιχεία και στα λοιπά δικαιολογητικά εγγράφων κ.λπ.), κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 23, 24 και 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αναζητήσαμε την ελεγχόμενη επιχείρηση στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της, στον Δήμο, στην οδό, αριθμός ..., όπου πληροφορηθήκαμε από τους ενοίκους του κτιρίου ότι η ελεγχόμενη είχε προ πολλού αποχωρήσει από την εν λόγω ταχυδρομική διεύθυνση. Στη συνέχεια, απεστάλησαν με συστημένες επιστολές, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), Προσκλήσεις για παροχή πληροφοριών, προκειμένου, εντός πέντε (5) ημερών από τη λήψη τους, να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα μέρους των βιβλίων,

στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων. Οι συστημένες επιστολές απεστάλησαν στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και σε εκείνη της κατοικίας όλων των φυσικών προσώπων που είχαν ή έχουν, έως εκείνη την ημέρα, την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου και διαχειριστή της ελεγχόμενης Ε.Π.Ε., με βάση τα δεδομένα του ηλεκτρονικού (taxis) και φυσικού αρχείου της Υπηρεσίας μας. Ειδικότερα και αναφορικά με τους νομίμους εκπροσώπους και διαχειριστές της ελεγχόμενης, απεστάλησαν συστημένες επιστολές προς τ.ν κ. του με Α.Φ.Μ.:, τ.ν κ. του με Α.Φ.Μ.: και τ.ν κ. του με Α.Φ.Μ.: Απάντηση στις ανωτέρω Προσκλήσεις δόθηκε μόνον από τ.ν κ., .. οποί.. στη σχετική έγγραφη απάντησή τ... ανέφερε ότι δεν ήταν σε θέση να ανταποκριθεί στο αίτημα του ελέγχου για την παροχή των ζητηθέντων, διότι δεν ήταν, πλέον, διαχειρ.... της ελεγχόμενης Ε.Π.Ε. και, ως εκ τούτου, δεν είχε την εξουσία της εκπροσώπησης της εταιρίας, αλλά ούτε είχε, εν τοις πράγμασι, στην κατοχή τ... τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών. Στις λοιπές περιπτώσεις των συστημένων επιστολών, αυτές επεστράφησαν στην Υπηρεσία μας από το ταχυδρομείο με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ».. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διενεργήθηκε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., με βάση οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, καθώς και λοιπά έγγραφα, πληροφορίες, κατασχεμένα στοιχεία κ.λπ. που είχαν στη διάθεσή τους οι ελεγκτές.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...:

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό τ... προσφεύγο... **περί παραγραφής** την 31/12/2011 του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και επιβολή φόρων στο επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:**

Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), 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.**».

Η προθεσμία για την υποβολή, εκ μέρους της υπόχρεης επιχείρησης, της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006) έληγε εντός του έτους 2007 και η Δήλωση υποβλήθηκε την 10-05-2007. Συνεπώς, **στην υπό κρίση περίπτωση, η πενταετία υπολογίζεται από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της οικείας Δήλωσης, δηλαδή από το τέλος του έτους 2007 και, ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και επιβολή φόρων, αναφορικά με το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), παραγράφονταν το πρώτον κατά την 31/12/2012 και όχι κατά την 31/12/2011, όπως επικαλείται .. προσφεύγ....**

Με τις διατάξεις δε του άρθρου δεύτερο του Ν.4098/2012 ορίζεται ότι

«1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013** ορίζεται ότι «**Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει την 31/12/2013 και μετά.**», όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται και με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

Επομένως, η προθεσμία παραγραφής για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006) παρατάθηκε για δύο (2) επιπλέον έτη, δηλαδή έως την 31/12/2015, υπό την προϋπόθεση να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου έως την 31/12/2013 και να έχει αποσταλεί έως την ίδια ημερομηνία επιστολή στον υπόχρεο φορολογούμενο, με την οποία να του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου.

Στην υπό κρίση περίπτωση, η εντολή ελέγχου για την υπόχρεη επιχείρηση, αναφορικά με τα οικονομικά έτη 2006 – 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2005 – 2007), είχε εκδοθεί, αρχικά, με ημερομηνία 19/12/2013, από τον Προϊστάμενο τ... τότε και, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, η σχετική γνωστοποίηση είχε κοινοποιηθεί νόμιμα στην υπόχρεη επιχείρηση, έως την 31/12/2013, με ταχυδρομική επιστολή. Ακολούθως, μετά την κατάργηση τ... .., η υπόθεση περιήλθε στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ., από τον Προϊστάμενο της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/..... εντολή ελέγχου, στα πλαίσια της οποίας διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε ο έλεγχος για τα οικονομικά έτη 2006 – 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2005 – 2007). Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, το οποίο, με τις διατάξεις του **άρθρου 8 του Ν.4337/2015**, αναριθμήθηκε σε **άρθρο 72 παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31/12/2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου, για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη του ελέγχου, κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου, θεωρείται και η αποστολή, έως τις 31/12/2013, επιστολής στον φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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.».

Συνεπώς, κρίνεται αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο... ότι το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006) είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), ορίζεται ότι «**Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.**.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση στ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), ορίζεται ότι
«**2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.**

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α),
.....,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού εύλογου χρόνου που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση, το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή την μηνιαία κατάσταση 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 αυτόν παραστατικά με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτήν η μη διαφύλαξη και επίδειξη η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), ορίζεται ότι

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα βιβλία είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), ορίζεται ότι

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που

προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση, ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

Επειδή από σχετική **νομολογία του ΣτΕ (βλ. Απόφαση 3640/1992)** «..... δια να χωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως πρέπει, κατ' αρχήν, να ενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της υπό της φορολογικής Αρχής και να βεβαιωθεί υπ' αυτής ή ότι η εν λόγω επιχείρησις δεν ετήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία ή ότι τα υπ' αυτής τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή. Εκ τούτου παρέπεται ότι μόνον εφ' όσον καταστή ανέφικτος η ανεύρεσις των υπό του φορολογουμένου τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εφ' όσον ούτος αρνηθή την παράδοσιν αυτών προς έλεγχο εις την φορολογική Αρχή ή εφ' όσον δεν γνωστοποιήση εις την ρηθείσαν Αρχήν πάσαν μεταβολήν της διευθύνσεως της κατοικίας ή έδρας αυτού με αποτέλεσμα να μη καταστή δυνατή η ανευρεσίς του φορολογουμένου και ο έλεγχος των υπό τούτου τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, επιτρέπεται όπως η φορολογική Αρχή καθορίση εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, απαιτείται, όμως, εις την τελευταίαν ταύτην περίπτωσιν, να βεβαιούται ότι η φορολογική Αρχή κατέβαλε προηγουμένως την δέουσαν προσπάθειαν για την ανεύρεσιν της κατοικίας του φορολογημένου ή της έδρας της επιχειρήσεώς του.».

Επειδή από σχετική **νομολογία του ΣτΕ (βλ. Αποφάσεις 6137/1995 και 701/2001)** «..... Από τον συνδυασμό των διατάξεων αυτών συνάγεται ότι από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής Αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της οικονομικής εφορίας για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής Αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεώς του.».

Επειδή, αναφορικά με τον **πέμπτο προβαλλόμενο λόγο** τ... προσφεύγο..., ότι η κρίση του ελέγχου επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων του επίδικου οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006) είναι εσφαλμένη και ότι δεν κοινοποιήθηκε στην υπόχρεη επιχείρηση «Σημείωμα» με τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, **είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος**, διότι, όπως αναφέρθηκε στο σκεπτικό του τρίτου προβαλλόμενου λόγου, η υπόχρεη επιχείρηση δεν επέδειξε στον έλεγχο ούτε έθεσε στη διάθεσή του, κατόπιν σχετικών Προσκλήσεων που απεστάλησαν σχετικώς με συστημένες επιστολές, αντίγραφα μέρους των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών των υπό έλεγχο διαχειριστικών περιόδων 2005 – 2007. Η παράβαση αυτή **θίγει το κύρος των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων** της υπόχρεης επιχείρησης. Ο έλεγχος, συνεκτιμώντας τα ανωτέρω, έκρινε αδύνατη την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων αναφορικά με την οικονομική δραστηριότητα της υπόχρεης επιχείρησης και, ως εκ τούτου, κατέστη ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της. Κατά συνέπεια, τα βιβλία και στοιχεία της υπόχρεης επιχείρησης για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 – 2007 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, δεδομένου ότι συντρέχουν αποδεδειγμένα τόσο οι τυπικές όσο και οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που ορίζονται με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2005 – 2007, τα δε ακαθάριστα έσοδα και καθαρά φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους. Τέλος, μετά την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), δεν απαιτείται η κοινοποίηση στον ελεγχόμενο «Σημειώματος» επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, αλλά ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, η οποία, όπως αναφέρθηκε στο σκεπτικό του δεύτερου προβαλλόμενου λόγου, νόμιμα ακολουθήθηκε και εφαρμόστηκε από την Δ.Ο.Υ. στην περίπτωση της υπόχρεης επιχείρησης.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...:

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό τ... προσφεύγο..., ότι στην από οικεία «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ. για την υπόχρεη επιχείρηση δεν τεκμηριώνεται επαρκώς η κρίση περί της εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (ΤΑΑΠ), κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2007, που αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, **προβάλλεται αλυσιτελώς**, διότι, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κατά το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), στο οποίο εμπίπτει η προβαλλόμενη Πράξη, η υπόχρεη επιχείρηση δεν είχε εκδώσει ούτε είχε λάβει εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.», πλην, όμως, .. προσφεύγ... δεν προσκομίζει κανένα νέο στοιχείο για την επίρρωση των ισχυρισμών τ... .

Επειδή από την οικεία από «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ. για την υπόχρεη επιχείρηση, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** ως προς τη διάπραξη της παράβασης της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και, συγκεκριμένα, για προσκόμιση αντιγράφων μέρους των φορολογικών βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών του επίδικου οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006). Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο συνολικό ποσό σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος στην υπόχρεη επιχείρηση για το επίδικο οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006) διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από οικεία «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ. για την υπόχρεη επιχείρηση, στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και, συγκεκριμένα, για προσκόμιση αντιγράφων μέρους των φορολογικών βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών της διαχειριστικής περιόδου 2006. Το εν λόγω φορολογικό αδίκημα καθιστά υποχρεωτικό τον επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, στην φορολογία Εισοδήματος, με εξωλογιστικό τρόπο, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.), η οποία κατατέθηκε από τ..ν προσφεύγο... κ. του με Α.Φ.Μ.: ως τρίτ.. συνυπόχρε.. .

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης –
Καταλογιζόμενο ποσό φόρου Εισοδήματος με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Η με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, για το οικονομικό έτος 2007 [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)], ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημίες	- 2.086,85	501.300,00	503.386,85
Φόρος (501.300,00 x 29%)		145.377,00	145.377,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)		174.452,40	174.452,40
<u>Συνολικό ποσό για καταβολή</u>		319.829,40	<u>319.829,40</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ..ν προσφεύγο... κ. του με Α.Φ.Μ.:

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Σημείωση :

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 τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).