



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη 13/05/2019

Αριθμός Απόφασης: **1087**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 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 αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** , **ΑΦΜ** , και **ΤΟΥ** , **ΑΦΜ** , κατοίκων , επί της οδού , ΤΚ , κατά των : α) με αριθμ. /....., /....., /....., /....., /....., /....., /....., /.....και /...../2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και φορολογικών ετών, 2014 και 2015, αντίστοιχα, β) με αριθμ. /....., /....., /....., /.....,

...../.....,/.....,/.....,/.....και/..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007-31/12/2007, 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31/12/2009, 01/01/2010-31/12/2010, 01/01/2011-31/12/2011, 01/01/2012-31/12/2012 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014 και 01/01/2015-31/12/2015, αντίστοιχα και γ) με αριθμ./...../2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 19/4/2007-31/12/2007, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, και **ΤΟΥ**, **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:

1) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 3.722,84 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 3.492,02 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 7.214,86 €.

2) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 4.843,80 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 4.543,48 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 9.387,28 €.

3) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 5.131,48€, πλέον

πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους, 4.813,32 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 9.944,80 €.

4) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 6.416,73 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 6.018,89 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος ύψους 300,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 12.735,62 €.

5) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 6.310,59 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 5.919,33 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος ύψους 500,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **12.729,92 €**.

6) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 5.967,90 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 5.597,89 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος, ύψους 500,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **12.065,79 €**.

7) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 4.691,60 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 4.195,23 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος, ύψους 1.000,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **9.886,83 €**.

8) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 2.023,14 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 1.011,57 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος, ύψους 1.000,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **4.034,71 €**.

9) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 568,94 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 284,47 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος, ύψους 1.000,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **1.853,41 €**.

10) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 2.516,27 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 2.360,26 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **4.876,53 €**.

11) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 3.736,98 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 3.505,28 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **7.242,26 €**.

12) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 5.681,07 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 5.328,84 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **11.009,91 €**.

13) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 6.503,35 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 6.100,14 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **12.603,49 €**.

14) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... –.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 5.883,11 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 5.518,35 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **11.401,46 €**.

15) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... —.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 4.464,97 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 4.188,14 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **8.653,11 €**.

16) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... —.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 3.522,18 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 3.252,38 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **6.774,56 €**.

17) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... —.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 2.359,17 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α, λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 1.179,58 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **3.538,75 €**.

18) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... —.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, κύριος φόρος ύψους 617,29 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α, λόγω μη υποβολής της δήλωσης, ύψους 308,64 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **925,93 €**.

19) Με την αριθμ./...../2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 19/04/2007-31/12/2007, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «..... —.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών για τη δραστηριότητα «εκμετάλλευση περιπτέρου» με ημερομηνία 19/04/2007, κατά παράβαση του άρθρου 36 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με συνημμένο φάκελο με αριθμό υπόθεσης/2018, από τον οποίο προέκυψε ότι, οι προσφεύγοντες και , λειτουργούσαν αδιαλείπτως, ως μέλη Άτυπης εταιρίας, από την ημερομηνία θανάτου (19/04/2007) του , μέχρι και την ημερομηνία που διενεργήθηκε

ο έλεγχος (19/03/2015), βάσει σχετικής άδειας λειτουργίας, την επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «περίπτερο», που βρίσκεται στην οδό και στην , χωρίς ωστόσο, να υποβάλλουν δήλωση έναρξη δραστηριότητας και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις, από την λειτουργία του ως άνω περιπτέρου και να δηλώσουν την εν χρήσει Φορολογική Ταμειακή Μηχανή, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη – ανατιολόγητη - προσχηματική κρίση του φορολογικού ελέγχου περί της ύπαρξης άτυπης εταιρείας.
2. Πλήρης ευθύνη και υπαιτιότητα του λογιστή της επιχείρησης .
3. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω μη τήρησης της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγουσών περί εσφαλμένης κρίσης του φορολογικού ελέγχου, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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*».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.Δ. 1044/1971, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το ν. 3648/2008, ορίζεται ότι : *«1. Αποθανόντος αναπήρου ή θύματος πολέμου αποκατασταθέντος κατά τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, τα εξ αυτού απορρέοντα δικαιώματα περιέρχονται κατά την ακόλουθον σειράν: α. Εις την χήραν αυτού κατ' ίσον μερίδιο μετά των αγάμων θηλέων τέκνων και εκ των αρρένων, των ανηλίκων εφόσον έλκουν το δικαίωμα συντάξεως εκ του αποβιώσαντος, ως και των ενηλίκων, ανικάνων προς εργασία και εφόσον συνταξιοδοτούνται ή έλκουν δικαίωμα συντάξεως εκ του αποβιώσαντος ή σπουδαζόντων εις ανωτέρας ή ανωτάτας σχολάς τέκνων και μέχρι συμπληρώσεως του εικοστού τετάρτου έτους της ηλικίας των. Εις περίπτωσιν διακοπής της συντάξεως τινός των ως άνω προσώπων εξ οιοδήποτε λόγου το ιδανικόν τούτου δικαίωμα, προσαυξάνεται εις τους λοιπούς δικαιούχους. Στις διαζευγμένες ή χήρες θυγατέρες ανεξάρτητα από τυχόν μεταβίβαση της πολεμικής σύνταξης του αποβιώσαντος πατρός τους, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι Προϋποθέσεις της παραγράφου 3 του παρόντος.»*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ως άνω νομοθετικού διατάγματος, ορίζεται ότι :
«1. Ο εις ον παρεχωρήθη δικαίωμα εκμεταλλεύσεως περιπτέρου υποχρεούται εις αυτοπρόσωπον ή διά των οικείων αυτού εκμετάλλευσιν τούτου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 741 του Α.Κ. ορίζεται ότι : « Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 742 του Α.Κ. ορίζεται ότι : « Οι εισφορές των εταίρων μπορούν να συνίστανται σε εργασία τους, σε χρήματα ή σε άλλα αντικείμενα, καθώς και σε κάθε άλλη παροχή.

Αν δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο, οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι σε ίσες εισφορές».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 748 του Α.Κ. ορίζεται ότι : « Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η Συναίνεση όλων των εταίρων.

Αν κατά την εταιρική σύμβαση η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, σε περίπτωση αμφιβολίας η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των εταίρων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 785 του Α.Κ. ορίζεται ότι : « Αν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερους από κοινού, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, υπάρχει ανάμεσά τους κοινωνία κατ'ιδανικά μέρη. Σε περίπτωση αμφιβολίας λογίζεται ότι τα μέρη είναι ίσα.»

Επειδή σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις του Α.Κ. και το με αρ. πρωτ. Δ12 1111830 ΕΞ 2011 έγγραφο του Υπ. Οικ. εάν διαπιστωθεί ότι υφίσταται εμπορική επιχείρηση αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κέρδους και αυτή δεν έχει δηλωθεί από τους συνιδιοκτήτες, τότε τα φυσικά πρόσωπα αυτά αποτελούν τους εταίρους άτυπης εταιρείας η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος ορίζει.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ.186/1992, ορίζεται ότι : «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα

στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 4 του Π.Δ. 186/1992, ορίζεται ότι : « 1.Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κώδικα αυτού από την έναρξη των εργασιών τους, όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού....4. Στην πρώτη κατηγορία με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού: α) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου...».

Επειδή, περαιτέρω με την παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 3842/2010, ορίζεται ότι : «Οι παράγραφοι 4 και 6 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. καταργούνται.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1067/18-5-2010, διευκρινίζεται ότι : «1. Εντάσσεται ο εκμεταλλευτής περιπτέρου από 1/7/2010 στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων, ανεξαρτήτως ύψους εσόδων και με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. 2. Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ο κλάδος αυτός για την ένταξή του σε κατηγορία βιβλίων κρίνεται αυτοτελώς. 3. Από τις 1/7/2010 και εφεξής ο εκμεταλλευτής περιπτέρου ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρεί, υποχρεούται να εκδίδει τις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών ή τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού του Ν.1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α' 5.10.1998) σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 13 και 18 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) καθώς και του Ν.1809/1988.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1** του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/94 Α' 151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο ορίζονται τα εξής : «**Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.**» ενώ στο **άρθρο 2**, «4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').» Στο **άρθρο 28** του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι :«1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι :«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α)..... γ) Για

επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, ...»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 32**, όπως αυτό ίσχυε μέχρι 31/12/2012, ορίζεται ότι : «1. Το καθαρό εισοδημάτων 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%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

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

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....,

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

δ).....,

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το 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%), ενώ όπως το ως άνω άρθρο ισχύει μετά τις τροποποιήσεις του με τους νόμους 4110/2013 και 4141/2013, ορίζει ότι : «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις....., β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου. 2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1: α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.[..] β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι : «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248)**, ορίζεται ότι : «2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στο **άρθρο 36 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας**, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο ορίζονται τα εξής : «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την

έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης....», ενώ στο **άρθρο 38**, ορίζεται ότι : «1. Οι Υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 , οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την Επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Επειδή, εξάλλου, στο μεν άρθρο 4 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'179) ορίζεται ότι: «1. *Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές...*»

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής :

Συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου ορθής εφαρμογής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διενήργησε έλεγχο σε περίπτερο που βρίσκεται στην και Από τον ως άνω έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο ασκούσε τη δραστηριότητα εκμετάλλευσης περιπτέρου με άδεια αναπήρου πολέμου μέχρι το θάνατό του (19/4/2007), και στη συνέχεια βάσει της με αριθμ./...../2008 απόφασης του Νομάρχη Θεσσαλονίκης, η άδεια εκμετάλλευσης του εν λόγω περιπτέρου μεταβιβάστηκε, κατά ίσα και ιδανικά μερίδια, με ποσοστό 50% στην , χήρα και κατά 50% στην , κόρη του θανόντος, οι οποίες από την ημερομηνία θανάτου του συζύγου και πατρός τους, συνέχισαν αδιαλείπτως τη λειτουργία της εν λόγω επιχείρησης. Η ελεγχόμενη επιχείρηση λειτουργούσε πραγματικά ως εταιρία έχοντας δύο μέλη που κατείχαν ίσα μερίδια, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύστασή της διατυπώσεις, συνιστώντας έτσι μία άτυπη εταιρία. Η άτυπη εταιρία—, από την 19/4/2007, που ξεκίνησε τη λειτουργία της, μέχρι την 19/3/2015, που ελέγχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., δεν είχε κάνει έναρξη λειτουργίας, δεν τήρησε τα βιβλία όπως αυτά ορίζονται από το Π.Δ. 186/1992, το ν. 4093/2012 και το ν. 4308/2014, δεν εξέδωσε νόμιμα φορολογικά στοιχεία, καθότι η εν χρήσει ΦΤΜ δεν είχε δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις και γενικά δεν εκπλήρωσε καμία φορολογική υποχρέωση. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της άτυπης εταιρίας, με αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις, με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους επί των αγορών και του συντελεστή καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων, τις οποίες (αγορές) προσδιόρισε με κάθε διαθέσιμο στοιχείο (ανάγνωση της φορολογικής μνήμης και από τις

συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων, συγκεντρωτικά στοιχεία αγορών. Επίσης προσδιόρισε το Φ.Π.Α. που έπρεπε να αποδώσει στο δημόσιο με τις νόμιμες προσαυξήσεις του, και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 32 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η παραπάνω δραστηριότητα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ασκήθηκε από κοινού από τους διαδόχους του αποθανόντος, από την ημερομηνία θανάτου του κ. μέχρι και την ημερομηνία του ελέγχου (19-3-2015), χωρίς τούτο να έχει δηλωθεί με δήλωση έναρξης εργασιών της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. στην οικεία φορολογική αρχή, καθώς υπήρχε σχετική υποχρέωση βάσει της παρ.1 του άρθρου 36 του κώδικα Φ.Π.Α. και χωρίς να τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει.

Επειδή, περαιτέρω δε διαπιστώθηκε εκ μέρους της, παραίτηση από το ποσοστό 50% του δικαιώματος της άδειας εκμετάλλευσης και ανάληψη όλου του ποσοστού από την, κατά συνέπεια τεκμηριώνεται επαρκώς από τη φορολογική αρχή η λειτουργία της «εν τοις πράγμασι άτυπης (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτης) εταιρείας, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 741, 748, 784 και 785 του Α.Κ.

Κατά συνέπεια κρίνεται αβάσιμος ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί εσφαλμένης κρίσης του φορολογικού ελέγχου περί της ύπαρξης άτυπης εταιρείας .

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί πλήρους ευθύνης και υπαιτιότητας του λογιστή της επιχείρησης επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 922 του Α.Κ (ΠΔ 456/1984) «Ευθύνη του προστήσαντος» «Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του».

Επειδή, με τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998, σε συνδυασμό και με τις περί εντολής διατάξεις των άρθρων 713 και 714 και 652 ΑΚ, προκύπτει ότι με την καταρτιζόμενη μεταξύ του λογιστή και του εργοδότη του ή εντολέα αυτού σύμβαση, είτε αυτή είναι σύμβαση εργασίας, είτε σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, ο λογιστής υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά και λοιπά φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησης του εργοδότη ή εντολέα του, επιδεικνύοντας την επιμέλεια που ο συνετός άνθρωπος του οικείου κύκλου συναλλαγών επιδεικνύει σε παρόμοια περίπτωση, τηρώντας τις σχετικές φορολογικές και λοιπές διατάξεις και μη υποχρεούμενος, ως προς τη φύση της εργασίας ή της διεκπεραίωσης της ανατεθείσας σ' αυτόν εντολής, να συμμορφώνεται με αντίθετες προς τις άνω φορολογικές διατάξεις και οδηγίες του εντολέα του. Η μη κανονική, κατά τον

επιβαλλόμενο από τις φορολογικές και λοιπές διατάξεις, τήρηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων της επιχείρησης του εντολέα του λογιστή, από υπαιτιότητα (δόλο ή αμέλεια) του τελευταίου, συνιστά υπαίτια παραβίαση της μεταξύ των μερών σύμβασης από το λογιστή, και δημιουργεί ευθύνη αυτού προς αποζημίωση του εντολέα-εργοδότη του για την ανόρθωση της ζημίας που αυτός υπέστη και τελεί σε αιτιώδη σύνδεσμο με την αντισυμβατική αυτή συμπεριφορά του λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 330, 297 και 298 ΑΚ, όχι δε αδικοπραξία με την έννοια του άρθρου 914 ΑΚ, αφού η παράβαση αυτή δεν νοείται χωρίς την μεταξύ των συμβληθέντων μερών σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών. Το πταίσμα και η ευθύνη του εργαζομένου ή εντολοδόχου λογιστή τεκμαίρεται από τη μη τήρηση των συμβατικών του ως άνω υποχρεώσεων, εναπόκειται δε στον ίδιο να ισχυρισθεί και αποδείξει, κατ' ένσταση, ότι δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα (Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1476, Β' Οκτωβρίου 2011, σελ. 1554).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 3842/2010) ορίζεται ότι: «3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. ...».

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η του ΑΦΜ και η του λειτουργούσαν αδιαλείπτως από την ημερομηνία θανάτου του (19-04-2007), μέχρι και την ημέρα του ελέγχου (19-03-2015) Άτυπη Εταιρεία, βάσει των παραπάνω στοιχείων και της κατεχόμενης άδειας λειτουργίας, την επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «περίπτερο» που βρίσκεται στην οδό και στην, χωρίς να εκπληρώσουν καμία φορολογική της υποχρέωση σχετικά με την ασκούμενη επιχειρηματική δραστηριότητα, (υποβολή φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. δήλωση έναρξης δραστηριότητας περιπτέρου), κατά τις χρήσεις 2007 – 2015.

Επειδή με την αριθ. /2016 Απόφαση του Γ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης καταδικάστηκε για το αδίκημα της πλαστογραφίας της υπ' αριθ. /2008 βεβαίωσης έναρξης εργασιών, ο λογιστής Η απόφαση όμως αυτή εις βάρος του λογιστή, αφορά συγκεκριμένα την πλαστή βεβαίωση έναρξης εργασιών, ενώ δεν

εξέτασε περαιτέρω το δικαστήριο ποιος/α ή ποιοι ασκούσαν την δραστηριότητα του περιπτέρου και αν διαπράχθηκαν φορολογικές παραβάσεις.

Επειδή, η τυχόν αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον επιτηδευματία από τη δική του ευθύνη.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη τήρησης της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....*».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. 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. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....*».

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση των προσφευγουσών, διαμέσου του με αριθμό/2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α., στο οποίο μάλιστα οι προσφεύγοντες ανταποκρίθηκαν, υποβάλλοντας τις απόψεις τους με το αριθ. πρωτοκ./2018 υπόμνημα τους.

Επειδή, το σημείωμα ελέγχου των άρθρων 28 του ν. 4174/2013, έχει το, κατά το νομοθετικό πλέγμα που διέπει την έκδοσή του, περιεχόμενο και έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, συνεπώς ο περί αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./11-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ , ΑΦΜ , και ΤΟΥ , ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Α/Α	Αρ. πράξης	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	Κύριος φόρος	Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο	Τέλος Επιτ/τος	συνολικό ποσό
1	/.....	01/01-31/12/2007	3.722,84	3.492,02		7.214,86
2	/.....	01/01-31/12/2008	4.843,80	4.543,48		9.387,28
3	/.....	01/01-31/12/2009	5.131,48	4.813,32		9.944,80
4	/.....	01/01-31/12/2010	6.416,73	6.018,89	300,00	12.735,62
5	/.....	01/01-31/12/2011	6.310,59	5.919,33	500,00	12.729,92
6	/.....	01/01-31/12/2012	5.967,90	5.597,89	500,00	12.065,79
7	/.....	01/01-31/12/2013	4.691,60	4.195,23	1.000,00	9.886,83
8	/.....	01/01-31/12/2014	2.023,14	1.011,57	1.000,00	4.034,71

9	/.....	01/01-31/12/2015	568,94	284,47	1.000,00	1.853,41
---	------------	------------------	--------	--------	----------	-----------------

Σημειώνεται ότι για τις πράξεις με αριθμ./..... και/..... που αφορούν φορολογικές περιόδους 2014 και 2015, αντίστοιχα, επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Ως προς το Φ.Π.Α.

A/A	Αρ. πράξης	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	Κύριος φόρος	Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο	συνολικό ποσό
1	/.....	01/01-31/12/2007	2.516,27	2.360,26	4.876,53
2	/.....	01/01-31/12/2008	3.736,98	3.505,28	7.242,26
3	/.....	01/01-31/12/2009	5.681,07	5.328,84	11.009,91
4	/.....	01/01-31/12/2010	6.503,35	6.100,14	12.603,49
5	/.....	01/01-31/12/2011	5.883,11	5.518,35	11.401,46
6	/.....	01/01-31/12/2012	4.464,97	4.188,14	8.653,11
7	/.....	01/01-31/12/2013	3.522,18	3.252,38	6.774,56
8	/.....	01/01-31/12/2014	2.359,17	1.179,58	3.538,75
9	/.....	01/01-31/12/2015	617,29	308,64	925,93

Σημειώνεται ότι για τις πράξεις με αριθμ./..... και/..... που αφορούν φορολογικές περιόδους 2014 και 2015, αντίστοιχα, επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Ως προς το πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/1994

Υπ' αριθμ./...../2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 19/04/2007-31/12/2007

Πρόστιμο	Ποσό
μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών για τη δραστηριότητα «εκμετάλλευση περιπτέρου»	300,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.