



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24 / 12 / 2019

Αριθμός Απόφασης **3708**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **06/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στους, οδός αρ., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικον. έτους **2014**, της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσης **2013**, καθώς και των υπ' αριθ./**2019** και/**2019** Οριστικών Πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΔ χρήσης **2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **24/06/2019** εκθέσεις μερικού ελέγχου των φορολογικών αντικειμένων 1) **Εισοδήματος**, 2) **ΦΠΑ** και 3) **ΚΦΑΣ - ΚΦΔ**, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **06/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ:**, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **09/07/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερίνα πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58 ή 59 ΚΦΔ	Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθ. 54 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 24/06/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	5.377.367,89€	1.469.511,86€	734.755,93€	708.010,81€		2.912.278,60€
2	 - 24/06/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2013	39.394.849,56€	9.060.301,01€	4.530.150,51€	4.365.253,03€		17.955.704,55€
3	 - 24/06/2019	Επιβολής προστίμου ΚΦΔ άρθ.56§3 & 62 ν. 4174/2013	2018					20.000,00€	20.000,00€
4	 - 24/06/2019	Επιβολής προστίμου ΚΦΔ άρθ.13 & 54§1,2 ν. 4174/2013	2018					500,00€	500,00€
Σύνολα					10.529.812,87€	5.264.906,44€	5.073.263,84€	20.500,00€	20.888.483,15€

Οι ως άνω διαφορές φόρων και προστίμων, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα, κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας **εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων τελών και εισφορών**, και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου **01/01 – 31/12/2013**, δυνάμει των υπ' αριθμ./...../2016 και/2019 **εντολών ελέγχου** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα **δεν επέδειξε τα βιβλία, τα στοιχεία και τα δικαιολογητικά των εγγράφων** της χρήσης **1/1-31/12/2013**, αν και ζητήθηκαν από την ελέγχουσα φορολογική αρχή νομότυπα, με τις από **18/01/2018** και αριθμούς, και, καθώς και τις από **07/02/2018** και αριθμούς, και

Ειδικότερα, ανά φορολογία διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Φορολογία Εισοδήματος

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για τη **χρήση 2013, προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, εξαιτίας της **μη επίδειξης** στον τακτικό φορολογικό έλεγχο μετά από δύο προσκλήσεις, των τηρούμενων βιβλίων, στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων, καθώς και των συνοδευτικών στοιχείων συναλλαγών.

Τα ακαθάριστα έσοδά της, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 περ. α' του ν. 2238/1994, στο ποσό των **34.342.588,50€** (ως σελ. 33 της έκθεσης ελέγχου), ενώ τα **καθαρά της κέρδη**, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 περ. β' του ν. 2238/1994, στο ποσό των **8.007.026,72€** (ως σελ. 33-34 της έκθεσης ελέγχου).

2) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τη **χρήση 2013, προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, εξαιτίας της **μη επίδειξης** στον τακτικό φορολογικό έλεγχο μετά από δύο προσκλήσεις, των τηρούμενων βιβλίων, στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων, καθώς και των συνοδευτικών στοιχείων συναλλαγών. **Τα ακαθάριστα έσοδά της**, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 περ. α' του ν. 2238/1994, στο ποσό των **34.342.588,50€** (ως σελ. 20-21 της έκθεσης), οι δε **φορολογητέες εκροές** με συντελεστή **23%** προσδιορίστηκαν στο ποσό των **40.060.638,95€**, δεδομένου ότι δεν αναγνωρίστηκαν απαλλασσόμενες ή υποκείμενες σε χαμηλότερο συντελεστή εκροές για τις

οποίες δεν επιδειχθήκαν δικαιολογητικά απαλλαγής ή υπαγωγής τους σε χαμηλότερο συντελεστή.

Περαιτέρω, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές της, διότι δεν επεδείχθησαν τα βιβλία και τα στοιχεία, προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματοποίηση αυτών και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου τους, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

3) ΚΦΑΣ - ΚΦΔ

α) Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του έτους 2013, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 39Α § 4 του ν. 2238/1994 και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 56§3 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

β) Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία του έτους 2013, τα οποία ζητήθηκαν εγγράφως, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 9§3 του Κ.Φ.Α.Σ, και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 54§1 περ. η' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ίδιου κώδικα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας ότι:

- 1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, **λόγω παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής τους** και συγκεκριμένα **λόγω μη έγκυρης κοινοποίησης της πρόσκλησης** για επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και του **σημειώματος διαπιστώσεων** του ελέγχου μετά των αντιστοίχων προσωρινών πράξεων,
- 2) Η φορολογική αρχή εσφαλμένα εφάρμοσε τον μέσο όρο της κατηγορίας «Υπηρεσίες γενικά - τεχνικά έργα» = 32% των Μ.Σ.Κ.Κ, καθόσον ο προβλεπόμενος συντελεστής είναι ο 8407: «Εργολάβος εκτελέσεως εργασίας, που δεν κατονομάζεται ειδικά ανωτέρω (με ίδια υλικά)», για τον οποίο προβλέπεται ΜΣΚΚ = 14%,
- 3) Η φορολογική αρχή, προκειμένου για την προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ, δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 5** του **Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ν. 4174/2013**

(Α' 170) ορίζεται ότι «**1)** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς **2)** ..., **3)** Εάν η πράξη αφορά **νομικό πρόσωπο** ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: **α)** κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά ..., 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»,

Εξάλλου με τις διατάξεις του **Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας - ν. 2717/1999** (Α' 97) ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: Στο **άρθρο 55** «**1)** Η επίδοση γίνεται με **θυροκόλληση**: α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ... **2)** Η θυροκόλληση συνίσταται στη επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, το επιδοτέο εγγράφου στη θύρα του χώρου εργασίας ή της

κατοικίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου». Στο **άρθρο 50§1** «Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις». Στο **άρθρο 51§1** «Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους». Στο **άρθρο 52§1** «Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο. Αν τα πρόσωπα αυτά είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή υπάλληλοι άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή της υπηρεσίας ή στον προϊστάμενο του τμήματος στο οποίο αυτά εργάζονται». Στο **άρθρο 56** «**1)** Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. **2)** Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό το επιδοτού εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. **3)** Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. **4)** Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει στο έγγραφο και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της θυροκόλλησης ή της παράδοσης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι στο αποδεικτικό επίδοσης πρέπει να προσδιορίζεται κατά τρόπο που δεν γεννά αμφιβολίες **ο τόπος στον οποίο έγινε η επίδοση** (πρβλ. **ΣτΕ 169/2013 7μ, ΣτΕ 2152/2017, ΣτΕ 978/2009, ΣτΕ 235/2005**) και αν αυτό δεν προκύπτει από την έκθεση επίδοσης, η επίδοση είναι άκυρη. Περαιτέρω, για το έγκυρο της επιδόσεως με θυροκόλληση απαιτείται στην έκθεση επίδοσης να αναφέρονται οι λόγοι που προκάλεσαν την επίδοση.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον **1^ο** από τους λόγους της προσφυγής, ισχυρίζεται ότι **οι προσκλήσεις** της φορολογικής αρχής, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, έγιναν όλες με **θυροκόλληση**, δηλαδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, **χωρίς να βεβαιώνεται ότι η επίδοση αυτών δεν ήταν δυνατή με άλλο τρόπο**, πλην όμως, από τις διατάξεις του άρθρου **5§3** του **ν. 4174/2013** προκύπτει η **εναλλακτική δυνατότητα** της φορολογικής αρχής για την κοινοποίηση των πράξεων που εξέδωσε, με οποιονδήποτε από με τους τρόπους που ορίζονται στις περιπτώσεις α'- δ', ο περιορισμός δε που τίθεται για την περίπτωση δ' (επίδοση σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο) είναι **διαδικαστικού χαρακτήρα** και σε καμιά περίπτωση ο περιορισμός αυτός δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους των πράξεων. Άλλωστε η προσφεύγουσα, ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη κατά το άρθρο 79§5 περ. β' Κ.Δ.Δ. και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της πρέπει να απορριφθεί ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή σε συνέχεια του **1^{ου}** λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι και σε κάθε περίπτωση, οι ανωτέρω δια θυροκόλλησης γενόμενες επιδόσεις είναι άκυρες, αφού ουδόλως μνημονεύεται σε αυτές ο **τόπος** που έλαβε χώρα η θυροκόλληση αλλά και ούτε ότι **δεν ανευρέθηκε** στον τόπο που έγιναν οι επιδόσεις κανένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις σχετικές διατάξεις, πλην όμως, από την επισκόπηση των εκθέσεων επίδοσης προκύπτει ότι ο επιμελητής , επέδωσε

δια θυροκολλήσεως μέσα σε σφραγισμένο φάκελο παρουσία μάρτυρος, τις υπ' αριθμ. τις από **18/01/2018** και αριθμούς, και, καθώς και τις από **07/02/2018** και αριθμούς, και προσκλήσεις της ελεγκτικής αρχής, ήτοι:

- ✓ Στην προσφεύγουσα εταιρεία κοινοποιήθηκαν δια θυροκολλήσεως στην δηλωθείσα ως έδρα της επί της οδού, δεδομένου ότι στη διεύθυνση αυτή δεν βρέθηκε η επιχείρηση (ήταν κλειστή), ούτε άλλος συνεργάτης ή υπάλληλος ή συνεταίρος της εταιρείας: **α)** η υπ' αριθμ./**2018** πρόσκληση, η θυροκόλληση της οποίας έγινε στις 19/01/2018 και ώρα 11:00 και **β)** η υπ' αριθμ./**2018** πρόσκληση, η θυροκόλληση της οποίας έγινε στις 09/02/2018 και ώρα 13:00.
- ✓ Στον του, εκκαθαριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, κοινοποιήθηκαν δια θυροκολλήσεως στην δηλωθείσα ως διεύθυνση κατοικίας του, επί της οδού, δεδομένου ότι στη διεύθυνση αυτή δεν βρέθηκε ο ίδιος, ούτε άλλος σύννοικος συγγενής ή μέλος του προσωπικού ή άλλος σύννοικος: **α)** η υπ' αριθμ./**2018** πρόσκληση, η θυροκόλληση της οποίας έγινε στις 19/01/2018 και ώρα 12:30 και **β)** η υπ' αριθμ./**2018** πρόσκληση, η θυροκόλληση της οποίας έγινε στις 08/03/2018 και ώρα 11:40 και
- ✓ Στον του, εκκαθαριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, κοινοποιήθηκαν δια θυροκολλήσεως στην δηλωθείσα ως διεύθυνση κατοικίας του, επί της οδού, δεδομένου ότι στη διεύθυνση αυτή δεν βρέθηκε ο ίδιος, ούτε άλλος σύννοικος συγγενής ή μέλος του προσωπικού ή άλλος σύννοικος: **α)** η υπ' αριθμ./**2018** πρόσκληση, η θυροκόλληση της οποίας έγινε στις 19/01/2018 και ώρα 13:10 και **β)** η υπ' αριθμ./**2018** πρόσκληση, η θυροκόλληση της οποίας έγινε στις 08/03/2018 και ώρα 12:30.

Περαιτέρω, το υπ' αριθμ./**2019 Σημείωμα διαπιστώσεων** ελέγχου, μαζί με τις συνημμένες σ' αυτό προσωρινές πράξεις, επιδόθηκαν από τον ίδιο ως άνω επιμελητή, παρουσία μάρτυρος, δια θυροκολλήσεως, αφού τοποθετήθηκαν σε σφραγισμένο φάκελο:

- ✓ Στον του, εκκαθαριστή της προσφεύγουσας, επιδόθηκαν δια θυροκολλήσεως στις 07/05/2018 και ώρα 13:30 στην δηλωθείσα ως διεύθυνση κατοικίας του, επί της οδού, δεδομένου ότι στη διεύθυνση αυτή δεν βρέθηκε ο ίδιος, ούτε άλλος σύννοικος συγγενής ή μέλος του προσωπικού ή άλλος σύννοικος και
- ✓ Στον του, εκκαθαριστή της προσφεύγουσας, επιδόθηκαν δια θυροκολλήσεως στις 06/05/2018 και ώρα 16:30 στην δηλωθείσα ως διεύθυνση κατοικίας του, επί της οδού, δεδομένου ότι στη διεύθυνση αυτή δεν βρέθηκε ο ίδιος, ούτε άλλος σύννοικος συγγενής ή μέλος του προσωπικού ή άλλος σύννοικος

Επειδή από την επισκόπηση των εκθέσεων επίδοσης προκύπτει ότι σε αυτές αναφέρονται όλα τα προβλεπόμενα από το νόμο στοιχεία, καθώς και οι λόγοι που επέβαλαν τη θυροκόλληση, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

Επειδή σε συνέχεια του 1^{ου} λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, ενώ οι κατά τον προαναφερόμενο τρόπο επιδόσεις έλαβαν χώρα εντός του έτους 2018, η πρόσκληση επεδόθη δια θυροκολλήσεως στον φερόμενο ως εκκαθαριστή, πλην όμως ο τελευταίος, όπως ρητά αναφέρεται και στην προαναφερόμενη οικεία έκθεση ελέγχου (βλ. σελ. 9 αυτής), την ιδιότητα του εκκαθαριστή την είχε μόνο το χρονικό διάστημα από 30.6.2017 έως 10.7.2017, ενώ από 10.7.2017 την ιδιότητα αυτή φέρουν οι και και επομένως, εφόσον οι επίμαχες επιδόσεις έγιναν σε πρόσωπο που δεν είχε κατά τον χρόνο που έγιναν οι επιδόσεις την ιδιότητα του εκκαθαριστή, είναι και για τον λόγο αυτό μη νόμιμες και επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι και για τον λόγο αυτό μη νόμιμες και συνακόλουθα ακυρωτές.

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 5§1** περ. **δ'** του **Κ.Φ.Δ** ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, στην περίπτωση που η κοινοποίηση γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ, «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»

Στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο εκκαθαριστής της προσφεύγουσας εταιρείας , είχε ήδη παραιτηθεί στις **10/07/2017** και τη θέση του δεύτερου εκκαθαριστή πήρε ο , πλην όμως κατά τον χρόνο κοινοποίησης της πρόσκλησης (**18/01/2018** και **07/02/2018**), **δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση, αλλά ούτε είχε δημοσιευτεί στο Γ.Ε.ΜΗ** η ως άνω παραίτηση και ο διορισμός του νέου εκκαθαριστή. Επομένως σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. **δ'** της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται δεδομένου ότι δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου εκκαθαριστή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον **2^ο** από τους λόγους της προσφυγής, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα εφάρμοσε τον μέσο όρο της κατηγορίας «Υπηρεσίες γενικά - τεχνικά έργα» = 32% των Μ.Σ.Κ.Κ, καθόσον ο προβλεπόμενος συντελεστής είναι ο 8407: «Εργολάβος εκτελέσεως εργασίας, που δεν κατονομάζεται ειδικά ανωτέρω (με ίδια υλικά)», για τον οποίο προβλέπεται ΜΣΚΚ = 14%,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 32** του **ν. 2238/1994** (Α' 151), όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του **ν. 4110/2013** (Α' 81), ορίζεται 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)** ..., **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 ιδίων 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 στην προκειμένη περίπτωση, για τα έσοδα από κατασκευή φωτοβολταϊκών πάρκων και εμπορία πάνελς δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ειδικό πίνακα του Υπ. Οικονομικών, η πλησιέστερη δε κατηγορία στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή είναι η 2^η «*Μεταλλουργία , μέταλλινα είδη και σκεύη. Μηχανήματα, όργανα και εργαλεία γενικά*» της οποίας ο μέσος όρος συντελεστών είναι **13%**, ενώ για τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών μελετών, επισκευής και συντήρησης φωτοβολταϊκών πάρκων και από μισθώματα τεχνικών έργων, επίσης δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ειδικό πίνακα του Υπ. Οικονομικών και η πλησιέστερη κατηγορία στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή είναι η 8^η «*Υπηρεσίες γενικά. Τεχνικά έργα*» της οποίας ο μέσος όρος συντελεστών είναι **32%**.

Επειδή δεν επιδείχθηκαν βιβλία και στοιχεία, προκειμένου ο έλεγχος να διαπιστώσει την ακριβή δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών, ενώ στο μητρώο του Taxis της Φορολογικής Διοίκησης έχει δηλωθεί από την προσφεύγουσα ως δραστηριότητα: *Υπηρεσίες Τεχνικών έργων*, και ως εκ τούτου ορθώς ελήφθη από τον έλεγχο ως συντελεστής καθαρού κέρδους ο μέσος όρος συντελεστών της 8^{ης} κατηγορίας «*Υπηρεσίες γενικά - Τεχνικά έργα*». Κατόπιν αυτών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για το αντικείμενο εργασιών της ο προβλεπόμενος Σ.Κ.Κ είναι ο 8407: «Εργολάβος εκτελέσεως εργασίας, που δεν κατονομάζεται ειδικά ανωτέρω (με ίδια υλικά)», **πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος**, δεδομένου ότι η δραστηριότητα αυτή δεν έχει δηλωθεί από την ίδια στο Μητρώο του Taxis.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 3^ο από τους λόγους της προσφυγής, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προκειμένου για την προσβαλλόμενη πράξη **ΦΠΑ**, δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48§3** του **ν. 2859/2000** (Α' 248), ορίζεται ότι «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν του τις κατωτέρω πληροφορίες:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 1/1/2013 – 31/12/2013, όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος με **αντικειμενικό τρόπο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 περ. α' του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τη χρήση αυτή, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν επέδειξε τα τηρούμενα βιβλία, στοιχεία και τα προβλεπόμενα από τον ΚΦΑΣ παραστατικά με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές,

β) Τις υποβληθείσες μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούν το έτος 2013

γ) Το φάκελο φορολογικής συμμόρφωσης της ελεγκτικής εταιρείας

προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το έτος 2013 στο ποσό των 34.342.588,50€, τις φορολογητέες εκροές στο ποσό των 40.060.638,95€ και το φόρο εκρών στο ποσό των 9.213.946,96€.

Ως εκ τούτου, διενεργήθηκε στη φορολογία ΦΠΑ, αυτοτελής έλεγχος ακαθαρίστων εσόδων καθώς και αυτοτελής έλεγχος των φορολογητέων εκρών και φόρου εκρών της χρήσης 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του κώδικα ΦΠΑ, **απορριπτόμενου** ως αβάσιμου του ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν επέδειξε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία, στοιχεία και τα προβλεπόμενα από τον ΚΦΑΣ παραστατικά με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ούτε προσκόμισε αυτά μέχρι σήμερα στην υπηρεσία μας στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής,

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **24/06/2019** εκθέσεις μερικού ελέγχου των φορολογικών αντικειμένων 1) **Εισοδήματος**, 2) **ΦΠΑ** και 3) **ΚΦΑΣ - ΚΦΔ**, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **06/09/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στους, οδός αρ., Τ.Κ., και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικον. έτους **2014**, της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσης **2013**, καθώς και των υπ' αριθ. /**2019** και /**2019** Οριστικών Πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΔ χρήσης **2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58 ή 58Α ή 59 ΚΦΔ	Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθ. 54 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 24/06/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	5.377.367,89€	1.469.511,86€	734.755,93€	708.010,81€		2.912.278,60€
2	 - 24/06/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2013	39.394.849,56€	9.060.301,01€	4.530.150,51€	4.365.253,03€		17.955.704,55€
3	 - 24/06/2019	Επιβολής προστίμου ΚΦΔ άρθ.56§3 & 62 ν. 4174/2013	2018					20.000,00€	20.000,00€
4	 - 24/06/2019	Επιβολής προστίμου ΚΦΔ άρθ.13 & 54§1,2 ν. 4174/2013	2018					500,00€	500,00€
Σύνολα					10.529.812,87€	5.264.906,44€	5.073.263,84€	20.500,00€	20.888.483,15€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.