



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 13/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3135

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/18-07-2014 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Δράμας, οδός, κατά της με αρ. /23-05-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αρ. /23-05-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ.
6. Την από 09 /10/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./23-05-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας **ΕΕ**, ΑΦΜ:....., με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή μη οικιστικών κτιρίων και έδρα επί της Δράμα, κύριος φόρος ποσού € 70.269,65 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού € 19.324,15, ήτοι σύνολο € 89.593,80.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της από 20/05/2014 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις οικίες διατάξεις των άρθρων 66, 67 του Ν.2238/1994, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και κατόπιν της με αριθμ./08-11-2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εταιρία «.....**ΕΕ**» δεν υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 και δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο.

Ο προσφεύγων,, νόμιμος εκπρόσωπος και διαχειριστής της **Ο.Ε.**, από 10/7/2008 μέχρι την 26/02/2014, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την επανεξέταση της με αριθμ. πρωτ./23-05-2014 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και β) την απαλλαγή του από τις διαπιστώσεις και τους καταλογισμούς της προσβαλλόμενης πράξης ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Δυνάμει του από 07-09-2010 ιδιωτικού συμφωνητικού τροποποίησης καταστατικού ομόρρυθμης εταιρίας (αποχώρηση εταίρου- είσοδος νέου εταίρου – μετατροπή αυτής σε ετερόρρυθμη - κωδικοποίηση καταστατικού) αποχώρησε οριστικά και αμετάκλητα από την εταιρία.
2. Κατά την κατάρτιση και υπογραφή του εν λόγω από 07-09-2010 ιδιωτικού συμφωνητικού, αφού υπέγραψαν και οι τρεις συμβαλλόμενοι, ανέλαβε ρητά και προφορικά ο Σ.....να διεκπεραιώσει και τις κατά νόμο καταχωρήσεις αυτού στις οικείες αρμόδιες υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ., Πρωτοδικείο, Επιμελητήριο) καθώς και να προβεί σε όποια τυχόν ενέργεια και δαπάνη απαιτείτο σχετικά.
3. Έσπευσε να καταχωρίσει το από 07-09-2010 ιδιωτικό συμφωνητικό στη Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ με το που διαπίστωσε, περί τα μέσα Ιανουαρίου το 2014, ότι ο Σ..... δεν είχε προβεί στις νόμιμες ενέργειες περί την καταχώρηση του, αρμοδίως και προσηκόντως. Το ανωτέρω συμφωνητικό έλαβε αριθμό πράξης/11-02-2014 στην Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, και καταχωρήθηκε με Κ.Α.Κ./26-02-2014 στο Επιμελητήριο Δράμας.

4. Εκ των ως άνω, δέχεται ότι του έχει καταλογιστεί ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο μόνο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και 01/01-30/09/2010 .
5. Από 07-09-2010 και έκτοτε δεν έλαβε επιχειρηματική αμοιβή από την επιχείρηση, ενώ λαμβάνει επιχειρηματική αμοιβή από εταιρία εταιρία της οποίας είναι μέλος, ήτοι της «.....ΕΕ», γεγονός που προκύπτει και από απλή ανάγνωση των ατομικών του εκκαθαριστικών σημειωμάτων.
6. Συνυποβάλει με την παρούσα προσφυγή Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986), συνοδευόμενη από βεβαίωση περί γνησιότητας της υπογραφής, του Σ..... στην οποία δηλώνει ευκρινώς τις επιχειρηματικές αμοιβές του για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 που προέρχονται από την μετονομασθείσα την 07/09/2010 εταιρία «.....Ε.Ε.» και επισημαίνει ότι: *«δεν υπήρχε δυνατότητα υποβολής των αμοιβών μου νωρίτερα, καθώς εκκρεμούσε έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, από τον οποίο προέκυψαν και οι συγκριμένες αμοιβές, σύμφωνα με τα φορολογητέα κέρδη της συγκεκριμένης εταιρείας».*
7. Η υποβολή δηλώσεων Ε5 ήταν ανέφικτη αφού διενεργούνταν ήδη έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, με αποτέλεσμα να είναι «κλειδωμένη» η σχετική επιλογή στην ηλεκτρονική σελίδα, πέραν του ότι δεν είχε ο Σ..... και πολύ περισσότερο ο προσφεύγων τα στοιχεία στα χέρια τους, μιας και είχαν κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ προς έλεγχο.
8. Προσκομίζει το από 01/10/2011 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Ανάθεσης έργου κατασκευής ιδιωτικής «.....» στο Καβάλας, όπου φέρει την υπογραφή και μονογραφή του Σ..... μόνο και μάλιστα στο άρθρο 3.1 αναφέρεται και ως γενικός συντονιστής της επίβλεψης του έργου.

Επειδή, η εταιρία που σε βάρος της έχει εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη, υπέβαλε στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ:

- 1) Στις 3/11/2005 τη με α/α δήλωση έναρξης εργασιών και με ημερομηνία έναρξης την 26/10/2005, της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....Ε.Ε.» και διακριτικό τίτλο «.....», με έδρα την πόλη της Δράμας, επί της οδού, διάρκειας αορίστου χρόνου, με κεφάλαιο σύστασης 50.000 ευρώ το οποίο εισέφερε σε μετρητά: α) ο Σ....., ως ομόρρυθμος εταίρος, κατά το ποσό των 25.000 ευρώ, και β) ο Φ....., ως ετερόρρυθμος εταίρος επίσης το ποσό των 25.000 ευρώ, με συμμετοχή στα κέρδη και τις ζημίες της εταιρίας σε ποσοστό 50% έκαστος. Διαχειριστής της εταιρίας ορίστηκε ο ομόρρυθμος εταίρος Σ..... του, ο οποίος εκπροσωπεί την εταιρία συναλλασσόμενος με κάθε τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο υπογράφων κάτωθι της επωνυμίας ή του διακριτικού τίτλου της εταιρίας. Το συμφωνητικό σύστασης της εταιρείας καταχωρήθηκε νόμιμα στις συστάσεις των Μητρώων των εταιριών του Πρωτοδικείου Δράμας με αύξ. αριθμό/26-10-2005.
- 2) Στις 29/7/2008 τη με α/α δήλωση μεταβολών και με ημερομηνία μεταβολής 10/7/2008, με την οποία δήλωσε ότι : α) η ετερόρρυθμη μετατράπηκε σε ομόρρυθμη με την επωνυμία «.....Ο.Ε.» και διακριτικό τίτλο «.....», β) ο Φ..... του κατέστη

ομόρρυθμος εταίρος και γ) διαχειριστές της εταιρίας και νόμιμοι εκπρόσωποι αυτής είναι και οι δύο εταίροι, δηλαδή ο Σ..... & ο Φ....., οι οποίοι δύνανται να συναλλάσσονται για λογαριασμό της εταιρίας είτε από κοινού, είτε ο κάθε ένας ξεχωριστά δίχως τη σύμπραξη του άλλου. Το ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης καταστατικού καταχωρήθηκε νόμιμα στις τροποποιήσεις εταιριών του Πρωτοδικείου Δράμας με αύξ. αριθμό/10-07-2008.

- 3) Στις 07/3/2014 τη με α/α δήλωση μεταβολών και με ημερομηνία μεταβολής 26/2/2014, με την οποία δήλωσε ότι : α) η εταιρία μετατράπηκε από ομόρρυθμη σε ετερόρρυθμη, με επωνυμία «.....Ε.Ε.» και διακριτικό τίτλο «.....», β) ο προσφεύγων μεταβίβασε ποσοστό 49% του μεριδίου του στον Σ....., ο οποίος πλέον συμμετέχει στην εταιρία με ποσοστό συμμετοχής 99% και κατέστη ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής της εταιρίας και γ) ο προσφεύγων μεταβίβασε ποσοστό 1% του μεριδίου του στην η οποία συμμετέχει στην εταιρία με ποσοστό συμμετοχής 1% και είναι η ετερόρρυθμος εταίρος της εταιρίας. Το ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης καταστατικού Ο.Ε. καταχωρήθηκε με ΑΡ.Γ.Ε.ΜΗ στις 26/02/2014.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν.4174/2013 : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50§5 του ν.4174/2013: «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου, οι εταίροι ομόρρυθμης εταιρίας ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων. Καθιερώνεται δηλαδή απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη κάθε ομόρρυθμου εταίρου για τις υποχρεώσεις (του νομικού προσώπου) της εταιρίας. Συμφωνία, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά την ευθύνη των εταίρων, ισχύει μόνο στις εσωτερικές τους σχέσεις και όχι για το Δημόσιο. Ο εταίρος ο οποίος αποχωρεί από την εταιρία εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί μέχρι της δημοσίευσής της αποχώρησής του.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων, ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, στην καταβολή του φόρου της εταιρίας ΕΕ, δύναται να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την

επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 254 του Ν.4072/2012 (ΦΕΚ 86/Α'/11-04-2012) περί διαχείρισης προσωπικών εμπορικών εταιριών αναφέρεται ότι : «1. Δικαίωμα και υποχρέωση διαχείρισης έχουν όλοι οι εταίροι, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.

2. Εφόσον η διαχείριση ασκείται από όλους ή από περισσότερους εταίρους και δεν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση, κάθε διαχειριστής εταίρος μπορεί να ενεργεί μόνος. Αν ένας από τους λοιπούς διαχειριστές εταίρους εναντιώνεται στην ενέργεια μιας πράξης πριν από την εκτέλεση της, ο διαχειριστής οφείλει να μην την τελέσει.

3. Η εξουσία διαχείρισης καταλαμβάνει όλες τις πράξεις συνήθους διοίκησης της εταιρείας. Για τη διενέργεια πράξεων που βρίσκονται εκτός της συνήθους διοίκησης απαιτείται η συναίνεση όλων των εταίρων.

4. Ο διαχειριστής έχει υποχρέωση πληροφόρησης σχετικά με την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, καθώς και υποχρέωση λογοδοσίας.»

Επειδή, ο προσφεύγων ήταν ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας από 10/7/2008 έως 26/2/2014, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες τροποποιήσεις καταστατικών της εταιρείας καθώς επίσης και από τις υποβληθείσες δηλώσεις μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Ως διαχειριστής δε, είχε την δυνατότητα να συναλλάσσεται για λογαριασμό της εταιρείας είτε από κοινού με τον έτερο ομόρρυθμο εταίρο και διαχειριστή, είτε και μόνος του δίχως τη σύμπραξη του άλλου, σύμφωνα με τον σχετικό όρο του καταστατικού.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι ο όφειλε να πληροφορείται σχετικά με την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, μία εκ των οποίων ήταν και η διεκπεραίωση ενεργειών για την αποχώρηση μέλους της, πόσο μάλλον όταν αυτή η αποχώρηση αφορούσε τον ίδιο, ο ισχυρισμός του ότι διαπίστωσε περί τα μέσα Ιανουαρίου του 2014, την παράλειψη του Σ..... να προβεί στις νόμιμες ενέργειες περί της δήλωσης της εν λόγω τροποποίησης στην Δ.Ο.Υ. Δράμας, κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, στο από 01/10/2011 Ιδιωτικό Συμφωνητικό ανάθεσης έργου που μας προσκομίζει ο προσφεύγων φέρονται ως συμβαλλόμενοι αφενός μεν η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:..... και αφετέρου η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» και διακριτικό τίτλο «.....», που έχει έδρα στην Δράμα, οδός, ΑΦΜ:....., Δ.Ο.Υ. Δράμας, που συστήθηκε με το από 20 Οκτωβρίου 2005 ιδιωτικό συμφωνητικό (σύσταση/26-10-2005 Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ), τροποποιήθηκε 04/07/2008 (τροποποίηση/10-07-2008 Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ), στις 16/12/2008 (τροποποίηση/19-12-2008 Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ) και στις 16/02/2009 (τροποποίηση/17-02-2009 Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ), δια των οποίων εξουσιοδοτούνται και οι δυο εταίροι, δηλαδή ο Σ του, κάτοικος Δράμας, Διπλ. Πολιτικός Μηχανικός και ο Φ..... του, κάτοικος Δράμας, Διπλ. Πολιτικός Μηχανικός ως νόμιμοι εκπρόσωποι της ως άνω Τεχνικής Εταιρείας. Το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό υπογράφει για την εταιρεία «..... Ο.Ε.», ο Σ..... κάτω από τον διακριτικό τίτλο και με την σφραγίδα αυτής (α/α καταχώρησης/3-10-2011 Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ).

Επειδή, στο άρθρο 7 του με ημερομηνία μεταβολής 10/07/2008 καταστατικού της «..... Ο.Ε.» αναφέρεται ότι: «διαχειριστής της εταιρίας και νόμιμος εκπρόσωπος της θα είναι και οι δύο εταίροι, δηλαδή ο Σ..... & ο Φ..... οι οποίοι θα δύνανται να συναλλάσσονται για λογαριασμό της εταιρίας είτε από κοινού είτε ο κάθε ένας ξεχωριστά δίχως τη σύμπραξη του άλλου, οι οποίοι θα εκπροσωπούν την εταιρία, συναλλασσόμενοι με κάθε τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, Τράπεζες κ.λ.π. υπογράφων κάτωθι της επωνυμίας ή του διακριτικού τίτλου της εταιρίας, τα έγγραφα με τα οποία αποκτά δικαιώματα ή αναλαμβάνει υποχρεώσεις έναντι τρίτων».

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το από 01/10/2011 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Ανάθεσης έργου κατασκευής ιδιωτικής «.....» στο Καβάλας, φέρει την υπογραφή και μονογραφή μόνο του Σ..... και μάλιστα στο άρθρο 3.1 αναφέρεται και ως γενικός συντονιστής της επίβλεψης του έργου, κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, την 01/10/2011 ο Σ..... υπογράφει ως διαχειριστής για την εταιρεία «.....Ο.Ε.» το ως άνω Ιδιωτικό Συμφωνητικό ανάθεσης έργου το οποίο καταχωρήθηκε με α/α/3-10-2011 στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, η από 24/06/2014 προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 αυτού, με την οποία δηλώνει ότι: «οι επιχειρηματικές αμοιβές μου προέρχονται από τη μετανομασθείσα την 07/09/2010 εταιρία «.....Ε.Ε.», ΑΦΜ:..... – Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ έχουν ως ακολούθως...», δεν γίνεται δεκτή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10§1 του ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 και ισχύει σύμφωνα με την περ. β' της παρ.1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 01/01/2010 και μετά, ορίζεται ότι : «Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση:

- α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,
- β).....

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977(ΦΕΚ 304 Α').

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωση της.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1122/2002 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2954/2001, οι οποίες αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος» ορίζεται ότι δεν υπάρχει δυνατότητα μεταβολής του ποσού της επιχειρηματικής αμοιβής όταν τα κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας μεταβάλλονται με την έκδοση φύλλου ελέγχου ύστερα από τη διενέργεια σχετικού ελέγχου. Επομένως, η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας, που προσδιορίζει ο έλεγχος.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών 1007761/1144/A0012/09-02-2007, αφαιρείται από τα κέρδη Ο.Ε. επιχειρηματική αμοιβή όταν δεν έχει υποβάλει δηλώσεις, εφόσον φορολογήθηκαν στους δικαιούχους τα ποσά αυτής.

Επειδή, ο προσφεύγων, ήταν ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας από 10/7/2008 έως 26/2/2014, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες τροποποιήσεις καταστατικών της εταιρείας καθώς επίσης και από τις υποβληθείσες δηλώσεις μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10§1 του ν. 2238/94 ήταν δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής για το διάστημα από 10/7/2008 έως 26/2/2014.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 20/5/2014 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού Δ.Ο.Υ. Δράμας, η ελεγχόμενη εταιρία, δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικον. έτος 2013 αλλά ούτε και οι ομόρρυθμοι εταίροι της εταιρίας, Φ.....- Σ....., δήλωσαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Φ.Π. επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρία «..... Ο.Ε.», οπότε για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών βάσει ελέγχου της ελεγχόμενης εταιρείας για το οικον. 2013 δεν αφαιρέθηκε ποσό επιχειρηματικής αμοιβής σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1122/2002 και την εγκύκλιο του Υπ. Οικον. 1007761/1144/A0012/09-02-2007.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66§9 του ν.2238/1994, όπως ίσχυσε έως 31/12/2013, ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, προ της έκδοσης του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, μπορεί να λάβει γνώση του αποτελέσματος του ελέγχου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και να υποβάλει συμπληρωματική ή αρχική δήλωση. Στην περίπτωση αυτήν, οι προβλεπόμενες κατά φορολογικό αντικείμενο προσαυξήσεις ή πρόστιμα μειώνονται στο 1/5 για υποθέσεις οικονομικού έτους 1991 και παλαιότερα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§1 του 4174/2013, όπως τέθηκε σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014 (άρθρο 67 του ίδιου νόμου) ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, εν προκειμένω, η με αριθμ. εντολή προσωρινού ελέγχου φόρου εισοδήματος οικον. ετών 2010, 2011, 2012 και 2013 και προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/1-31/12/2009, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/2/2012 της εταιρίας Ο.Ε. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ στις 08/11/2012. Στη συνέχεια, εκδόθηκε η σχετική με αριθμ./26-03-2014 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ της εταιρίας Ε.Ε. καθώς η ελεγχόμενη εταιρία με την αριθμ./07-03-2014 δήλωσή της, που κατατέθηκε στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, δήλωσε από 26/02/2014 μεταβολή της επωνυμίας και της μορφής της εταιρίας.

Επειδή, στις 26/06/2013 προσκομίστηκαν στον έλεγχο, από τον Σ....., τα θεωρημένα βιβλία και τα πρωτότυπα παραστατικά που αφορούν τις εγγραφές των βιβλίων των ετών 2009 έως 2012 και ξεκίνησε ο έλεγχος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ήταν ανέφικτο να υποβληθούν οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ε5 της εταιρείας αφού διενεργούνταν ήδη έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, με αποτέλεσμα να είναι «κλειδωμένη» η σχετική επιλογή στην ηλεκτρονική σελίδα, είναι: α) αβάσιμος καθόσον έως 31/12/2013 είχε τη δυνατότητα να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και β) απαράδεκτος καθόσον από 01/01/2014 δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δηλώσεων μετά την έκδοση εντολής ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./18-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρίας «.....Ε.Ε.» και του προσφεύγοντος, ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου, - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2013

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρίας «.....Ε.Ε.» και του προσφεύγοντος, ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαφορά φόρου	70.269,65 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (27,5%)	19.324,15 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	89.593,80 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).