



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 11-6-2018

Αριθμός απόφασης: 2966

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 12-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2001, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2002, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2003, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2004, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2005, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2007, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2001, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2002, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2003, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2004, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη

χρήση 2005, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2007, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2001, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2002, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2003, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2004, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2005, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2007, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2001, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2002, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2003, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2004, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2005, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2007, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 29-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2001 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.509,24€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 12.611,09€, ήτοι 23.120,33€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2002 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου

εισοδήματος ποσού 9.296,72€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 11.156,06€, ήτοι 20.452,78€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2003 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5.528,4€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 6.634,08€, ήτοι 12.162,48€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2004 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 20.316,36€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 24.379,64€, ήτοι 44.696,0€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2005 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 29.892,83€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 35.871,39€, ήτοι 65.764,22€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 53.115,35€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 63.738,42€, ήτοι 116.853,77€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2007 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 44.358,53€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 53.230,23€, ήτοι 97.588,76€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 41.359,52€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 49.631,43€, ήτοι 90.990,95€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 46.532,31€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 55.838,78€, ήτοι 102.371,09€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2001 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 35.030,81€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 42.036,97€, ήτοι 77.067,78€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2002 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 30.989,06€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 37.186,88€, ήτοι 68.175,94€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2003 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 18.427,99€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 22.113,59€, ήτοι 40.541,58€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2004 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 67.721,22€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 81.265,46€, ήτοι 148.986,68€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2005 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 99.642,74€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 119.571,29€, ήτοι 219.214,03€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 177.051,16€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 212.461,39€, ήτοι 389.512,55€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2007 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 147.861,76€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 177.434,11€, ήτοι 325.295,87€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 137.865,08€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 165.438,09€, ήτοι 303.303,17€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 155.107,71€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης 186.129,25€, ήτοι 341.236,96€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των οικείων από 29-12-2017 εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της/2013 εντολής ελέγχου. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν αποστολής στη Δ.Ο.Υ. από το Σ.Δ.Ο.Ε. Β. Αιγαίου της από 20-6-2012 εισαγγελικής παραγγελίας της αντεισαγγελέως Πρωτοδικών. Ο φάκελος διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. λόγω αναστολής της λειτουργίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Β. Αιγαίου. Σύμφωνα με την με αριθμό/2011 απόφαση του περιφερειακού συμβουλίου Βορείου Αιγαίου που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ/2011 η προσφεύγουσα εταιρεία διαλύθηκε. Με την απόφαση αριθμό/2013 ορίστηκαν εκκαθαριστές για την επιχείρηση «.....» ΟΙ Κ.Κ. ΚΑΙ ορκωτοί ελεγκτές της εταιρίας ΣΟΛ ΑΕ (σχετική η προσκομιζόμενη από 9-9-2013 σύμβαση μεταξύ της Περιφέρειας Βορείου Αιγαίου και της ΣΟΛ ΑΕ). Στις 31-12-2014 έληξε η σύμβαση μεταξύ της Περιφέρειας Βορείου Αιγαίου και της ΣΟΛ ΑΕ και οι ορισμένοι εκκαθαριστές έστειλαν την με αριθμό/2015 επιστολή στην Περιφέρεια αιτούμενοι να γίνει δεκτή η παραίτησή τους. Με την με αριθμό/2017 σύμβαση μεταξύ της Περιφέρειας Βορείου Αιγαίου και της ΣΟΛ ΑΕ αποφασίστηκε ότι η δεύτερη θα συνεχίσει τις διαδικασίες εκκαθάρισης μέχρι τις 13-6-2018, με δυνατότητα παράτασης της σύμβασης. Εκκαθαριστές ορίστηκαν οι κ.κ. και

....., οι οποίοι ήταν εκκαθαριστές και με την προηγούμενη σύμβαση. Ο έλεγχος απέστειλε στις 25-9-2015 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στους ανωτέρω εκκαθαριστές, οι οποίοι δεν ανταποκρίθηκαν, και στη συνέχεια στις 28-4-2016 απέστειλε δεύτερη πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, επίσης άνευ ανταπόκρισης. Λόγω αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος προέβη σε κρίση των μη επιδειχθέντων βιβλίων ως ανακριβών σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. και συνέταξε το/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων και το απέστειλε στις 31-10-2016 στους εκκαθαριστές. Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.16) υφίσταται το με αριθμό/2014 δελτίο πληροφοριών Σ.Δ.Ο.Ε. Βορείου Αιγαίου για έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου την χρήση 2006 καθαρής αξίας 30.000€ και Φ.Π.Α. ποσού 3.900€. Ο έλεγχος προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις χρήσεις 2001-2009, βάσει των οικείων εκθέσεων ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, τις οποίες κοινοποίησε στους εκκαθαριστές της επιχείρησης με την με αριθμό/2018 συστημένη επιστολή (RE.....GR και RE.....GR). Η κοινοποίηση τεκμαίρεται ότι συντελείται στις 22-1-2018.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Παραγραφή
- Οι κοινοποιήσεις των προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και του Σημειώματος Διαπιστώσεων δεν πραγματοποιήθηκαν νομότυπα, καθώς την περίοδο που έλαβαν χώρα (25-9-2015 και 28-4-2016) η επιχείρηση ΣΟΛ ΑΕ δεν είχε τους νόμιμους εκπροσώπους, διότι η αρχική σύμβαση με την Περιφέρεια Βορείου Αιγαίου είχε λήξει στις 31-12-2014 και στις 12-5-2015 παραιτήθηκαν οι εκκαθαριστές. Την χρονική περίοδο 1/1/2015 – 13/6/2017 η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν είχε νόμιμη εκπροσώπηση (εκκαθαριστές)
- Οι προαναφερθέντες εκκαθαριστές είχαν παραιτηθεί το συγκεκριμένο χρονικό μέχρι το νέο διορισμό τους και ως εκ τούτου δεν μπορούσαν να προσκομίσουν στον έλεγχο βιβλία και στοιχεία – η περίπτωση αυτή εμπίπτει στους λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας και δεν πρέπει να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα της επιχείρησης εξωλογιστικά
- Δεν έπρεπε να προσαυξηθεί ο συντελεστής κατ' άρθρο 32 παρ.2 εδάφιο 5-6 του ν.2238/1994, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία για λόγους ανωτέρας βίας
- Ο συντελεστής φορολόγησης που εφαρμόστηκε είναι λανθασμένος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014) και του άρθρου 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/ 17-10-2015):

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36

του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ...

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή»

Επειδή, σύμφωνα με το έγγραφο Δ12Β 1171079 ΕΞ/ 17-12-2010 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας - Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος Δ12 – Τμήμα Β «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος»:

«4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.6-7):

- εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2001, 2002, 2008 και 2009

- εκπρόθεσμες **τροποποιητικές** δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών και δεδομένου ότι συμπληρωματικά στοιχεία υπάρχουν μόνο για τη χρήση 2006 (το με αριθμό/2014 δελτίο πληροφοριών Σ.Δ.Ο.Ε. Βορείου Αιγαίου για έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου την χρήση 2006 καθαρής αξίας 30.000€ και Φ.Π.Α. ποσού 3.900€, βάσει της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ.16), οι χρήσεις 2001, 2002, 2008 και 2009 έχουν παραγραφεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/1994 στις 31-12-2007, 31-12-2008, 31-12-2014 και 31-12-2015, αντίστοιχα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.6), η επιχείρηση υπέβαλλε εκπρόθεσμες **τροποποιητικές** δηλώσεις φόρου εισοδήματος και κατ' επέκταση δεν υπάγεται στην περίπτωση που ορίζει το άρθρο 84 παρ.5 εδάφιο 1 του ν.2238/1994, καθώς δεν προκύπτει ότι δεν έχει υποβάλει εμπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Κατ' επέκταση, η παραγραφή των συγκεκριμένων χρήσεων δεν παρατείνεται στη δεκαπενταετία.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και του προαναφερθέντος σκεπτικού της παρούσας απόφασης, οι χρήσεις 2003, 2004, 2005 έχουν παραγραφεί **πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων**.

Επειδή για τη χρήση 2006 υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2α του ν.2238/1994 και κατ' επέκταση παραγράφεται μετά τις 31-12-2017. Αντίθετα, για τη χρήση 2007 δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και η χρήση παραγράφεται στην πενταετία, ήτοι μετά τις 31-12-2013.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, νομίμως εκπροσωπούμενης από τους εκκαθαριστές της, περί παραγραφής προβάλλεται βάσιμα για τη φορολογία εισοδήματος για τις χρήσεις 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2007, 2008 και 2009 και αβάσιμα για τη χρήση 2006. Οι πράξεις,,,,,, και/2017 κρίνονται ακυρωτές.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000) και ίσχυε για τις χρήσεις 2001-2003:

«1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2.Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3.Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 39 του ν.3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15/ 28-01-2004) και ίσχυε από τις 28-1-2004 έως και 28-1-2008:

«1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2.Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3.Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 39 του ν.3634/2008 (ΦΕΚ Α' 9/ 29-01-2008) και ίσχυε από τις 29-1-2008 έως και τη χρήση 2009:

«1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκ-καθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των

απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγράφου, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

4. Χρέη προς το Δημόσιο, βεβαιωθέντα ή βεβαιούμενα με οποιονδήποτε τρόπο, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

5. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζονται αναλόγως και για το Φ.Π.Α.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000) και ίσχυε για τη χρήση 2001 έως και 21-11-2007: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή με το άρθρο 21 του ν.3610/2007 (ΦΕΚ Α' 258/ 22-11-2007) προστέθηκε στο προαναφερθέν εδάφιο 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 η εξής πρόταση και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου (22-11-2007): «*Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.*»

Επειδή οι πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκαν στις 29-12-2017, όπερ σημαίνει ότι εντός της δεκαετούς παραγράφου ήταν οι χρήσεις από το 2006 και ένθεν. **Οι χρήσεις, λοιπόν, από το 2001 έως και το 2005 είχαν παραγραφεί, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.**

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει υποβάλει περιοδικές και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τα έτη 2006-2008 και δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για το έτος 2009. Έχει υποβάλει εκπρόθεσμη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το Μάρτιο του 2008 (υποβολή στις 18-6-2008) και εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις για τους μήνες Μάρτιο-Απρίλιο-Μάιο-Ιούνιο του 2009 (υποβολή στις 7-9-2009).

Επειδή για τη χρήση 2006 υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία (το με αριθμό/2014 δελτίο πληροφοριών Σ.Δ.Ο.Ε. Βορείου Αιγαίου για έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου την χρήση 2006 καθαρής αξίας 30.000€ και Φ.Π.Α. ποσού 3.900€, βάσει της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ.16) με την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2γ του Κ.Φ.Ε.. Η διάταξη όμως αυτή ισχύει από τις 22-11-2007, όπως προαναφέρθηκε. Επιπλέον, **για τη χρήση 2006**, δεν είχε εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού φόρου ώστε να έχει ισχύ η προϋπόθεση της διάταξης του άρθρου 49 παρ.3 του ν.2859/2000, όπερ συνεπάγεται ότι **η χρήση αυτή παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.**

Επειδή για τη **χρήση 2007** δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.2859/2000 και έχουν υποβληθεί οι περιοδικές και η εκκαθαριστική δηλώσεις Φ.Π.Α., **η χρήση είχε παραγραφεί στις 31-12-2013.**

Επειδή για τη χρήση 2008 έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. εντός της χρήσης 2008 και εκπρόθεσμες περιοδικές τροποποιητικές δηλώσεις για την ίδια χρήση.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν πληρείται οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 57 παρ.2 του ν.2859/2000, ώστε να παρατείνεται η παραγραφή της χρήσης 2008 στην δεκαετία, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής και έχει παραγραφεί **πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.**

Επειδή για τη χρήση 2009 δεν έχει υποβληθεί αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. και κατ' επέκταση, εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 57 παρ.2α του ν.2859/2000 και η παραγραφή της συγκεκριμένης χρήσης παρατείνεται στη δεκαετία, ήτοι έως τις 31-12-2020.

Επειδή στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου μετά από τη συμπλήρωση της 5ετούς προθεσμίας της παραγραφής είναι η έκδοση αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, νομίμως εκπροσωπούμενης από τους εκκαθαριστές της, περί παραγραφής προβάλλεται βάσιμα για το Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2001-2008 και αβάσιμα για τη χρήση 2009. Οι πράξεις,,,, και/2017 κρίνονται ακυρωτές.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό/2011 Απόφαση του Περιφερειακού Συμβουλίου Βορείου Αιγαίου, όπως δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ Β' 2144/ 26-9-2011, η διάλυση της προσφεύγουσας επιχείρησης πραγματοποιείται σύμφωνα με το άρθρο 199 παρ.1 του ν.3852/2010.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 199 «Μεταβατικές ρυθμίσεις για τις περιφερειακές επιχειρήσεις - Μετατροπή - Λύση επιχειρήσεων» του ν.3852/2010:

«1. Από την έναρξη λειτουργίας των περιφερειών, υφιστάμενες αμιγείς επιχειρήσεις των νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων και διαμερισμάτων που καταργούνται, λύονται και τίθενται σε εκκαθάριση. Η εκπλήρωση των σκοπών των επιχειρήσεων που λύονται γίνεται είτε από επιχειρήσεις στις οποίες μετέχει η περιφέρεια είτε από την ίδια την περιφέρεια με αντίστοιχη αναδοχή των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων τους. Αμιγείς επιχειρήσεις οι οποίες εκτελούν προγράμματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης συνεχίζουν τη λειτουργία τους μέχρι την ημερομηνία λήξης της εκτέλεσης των προγραμμάτων αυτών.

Για τη λύση των ανωτέρω επιχειρήσεων η σχετική απόφαση του περιφερειακού συμβουλίου λαμβάνεται εντός εξαμήνου από την εγκατάσταση των νέων περιφερειακών αρχών.

2. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης καθορίζεται η διαδικασία λύσης και εκκαθάρισης των επιχειρήσεων και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

3. Το προσωπικό με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου των αμιγών επιχειρήσεων που λύονται, μεταφέρεται, στην επιχείρηση που αναλαμβάνει τους σκοπούς της ή στην περιφέρεια και κατατάσσεται σε αντίστοιχες θέσεις με απόφαση του περιφερειακού συμβουλίου μετά από εισήγηση της εκτελεστικής επιτροπής.

4. Το μεταφερόμενο προσωπικό κατατάσσεται σε προσωποπαγείς θέσεις εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου, αντίστοιχης εκπαιδευτικής βαθμίδας και αντίστοιχης ή παρεμφερούς ειδικότητας, διέπεται δε, ως προς τους όρους και το ύψος της αμοιβής της εργασίας του, από τα ισχύοντα εκάστοτε για το προσωπικό των φορέων, στους οποίους μεταφέρονται. Η πράξη κατάταξης του προσωπικού εκδίδεται από το αρμόδιο για το διορισμό όργανο και δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο χρόνος υπηρεσίας του προσωπικού στις επιχειρήσεις από τις οποίες μεταφέρεται λαμβάνεται υπόψη για όλες τις μισθολογικές και ασφαλιστικές συνέπειες.

5. Τα Κέντρα Επαγγελματικής Κατάρτισης (Κ.Ε.Κ.) που έχουν συσταθεί από τις καταργούμενες νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις και έχουν πιστοποιηθεί ως τέτοια κατά την οικεία νομοθεσία, περιέρχονται αυτοδικαίως στις οικείες περιφέρειες, από την έναρξη της λειτουργίας τους. Τα ανωτέρω Κ.Ε.Κ. συνεχίζουν να λειτουργούν με τη μορφή σύμφωνα με την οποία ιδρύθηκαν, μέχρι τη λήξη του χρόνου που προβλέπεται στη συστατική τους πράξη, χωρίς δυνατότητα ανανέωσης. Εξακολουθούν να διέπονται από τις ιδρυτικές τους διατάξεις, τους όρους του καταστατικού τους και τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν προβλέπεται στη συστατική τους πράξη συγκεκριμένος χρόνος λειτουργίας, αυτός λήγει με την πάροδο εικοσαετίας από την Έναρξη ισχύος του παρόντος.

6. Για το προσωπικό με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου των Κ.Ε.Κ., που έχουν συσταθεί από τη νομαρχιακή αυτοΔιοίκηση ή στα οποία συμμετέχουν, κατά πλειοψηφία, φορείς της τοπικής αυτοΔιοίκησης και τα οποία συγχωνεύονται, λύονται ή εξαντλείται ο χρόνος λειτουργίας τους κατά τη συστατική τους πράξη, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1211/ 16-7-1996 «Ευθύνη εκκαθαριστών», με την οποία κοινοποιήθηκε η γνωμοδότηση με αριθμό 296/1996 του ΝΣΚ, η ευθύνη του εκκαθαριστή δεν επηρεάζεται από την παραίτησή του και απαραίτητο στοιχείο είναι η αποδοχή του διορισμού του:

«Η ιδιότητα του εκκαθαριστή δεν αποκτάται από του διορισμού του, ο οποίος δεν τον υποχρεώνει, αλλά (όπως και η του συμβούλου) από της αποδοχής του διορισμού (ρητώς ή σιωπηρώς), οπότε και άρχεται η ευθύνη του από το αναληφθέν έργο και οι σχετικές υποχρεώσεις του (Λ. Γεωργακόπουλος "Το δίκαιο των εταιρειών" Εκδ. 1974 Τομ. 3ος σελ. 514 - Πασσιάς "Δίκαιο αν. εταιρείας" εκδ. 1969 Τομ. 2ος σελ. 1037).

Επομένως κατά το χρονικό σημείο λύσεως της αν. εταιρείας δεν είναι νομικώς δυνατή η ύπαρξη εκκαθαριστών, η ιδιότητα των οποίων, και όταν ακόμη υπάρχει πρόβλεψη περί αυτών στο καταστατικό ή στην περί λύσεως απόφαση, ανακύπτει ενεργός (με την αποδοχή του διορισμού τους) μόνο μετά την τελείωση της περί διαλύσεως πράξεως. ...

κατ' ακολουθία των ανωτέρω ο στο ερώτημα εκκαθαριστής ανωνύμου εταιρείας (Ε.Ν.), που διορίστηκε 8,5 έτη μετά τη λύση της, ευθύνεται, κατά το άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 542/1977, προσωπικώς, δηλαδή και με ατομική του περιουσία, και εις ολόκληρο με την εταιρεία, για την πληρωμή του, κατά το νόμο αυτό οφειλομένου, από αυτήν προς το Δημόσιο, και του παρακρατουμένου φόρου.

Η εν λόγω ευθύνη του δεν επηρεάζεται από την παραίτησή του (βλ. και ΝΣΚ 96/1993 - ΣΤΕ 1629/1992 - και κοντού Τσουλούφη "Η είσπραξη δημ. εσόδων" 1949 σελ. 329).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστική διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λπ.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής μπορούν να επικαλεστούν ή προσκομίσουν στοιχεία που τροποποιούν το αποτέλεσμα οι διορισμένοι, σύμφωνα με την/2017 σύμβαση μεταξύ της Περιφέρειας Βορείου Αιγαίου και της ΣΟΛ ΑΕ.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι εκκαθαριστές κ.κ. και , ορκωτοί ελεγκτές της εταιρίας ΣΟΛ ΑΕ, με την απόφαση αριθμό/2013 ορίστηκαν εκκαθαριστές για την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....». Στην απόφαση αυτή γίνεται μνεία στο ενδιαφέρον που εξεδήλωσαν οι ίδιοι και στην αποδοχή του διορισμού τους ως εκκαθαριστές, βάσει επιστολών που απέστειλαν. Στη συνέχεια, με την με αριθμό/2017 σύμβαση μεταξύ της Περιφέρειας Βορείου Αιγαίου και της ΣΟΛ ΑΕ αποφασίστηκε ότι η δεύτερη θα συνεχίσει τις διαδικασίες εκκαθάρισης μέχρι τις 13-6-2018 και εκκαθαριστές ορίστηκαν οι ίδιοι οι κ.κ. και

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, νομίμως εκπροσωπούμενης από τους εκκαθαριστές της, ότι οι συγκεκριμένοι εκκαθαριστές δεν είχαν ευθύνη για το χρονικό διάστημα μεταξύ της λήξης της σύμβασης με την Περιφέρεια Βορείου Αιγαίου και της σύναψης νέας σύμβασης με την οποία ορίζονται οι ίδιοι εκκαθαριστές, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. Σημειώνεται ότι, έστω και κατά το παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, θα μπορούσαν οι προσφεύγοντες εκκαθαριστές να έχουν προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 31 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006):

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο

γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση, δια των διορισμένων εκκαθαριστών της, ισχυρίζεται ότι έπρεπε να διενεργηθεί πραγματικός και ουσιαστικός έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και ότι δεν ήταν δυνατή η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων για λόγους ανωτέρας βίας. Ο συγκεκριμένος ισχυρισμός δεν αποδεικνύεται και, δεδομένης της μη ανταπόκρισης στις από 25-9-2015 και 28-4-2016 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που εστάλησαν από τον έλεγχο στους ανωτέρω εκκαθαριστές, κατέστη αδύνατος ο έλεγχος βιβλίων και στοιχείων και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του

άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ...

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. ...

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

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

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης διπλασιάζοντας το σχετικό μοναδικό συντελεστή καθαρών κερδών, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι δεν προσκομίστηκαν τα ζητηθέντα από τον έλεγχο βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης λόγω ανωτέρας βίας και άνευ υπαιτιότητας της επιχείρησης. Ο ισχυρισμός της επιχείρησης, δια των εκκαθαριστών της, ότι εσφαλμένα ο έλεγχος διπλασίασε το ΜΣΚΚ καθώς η μη προσκόμιση δεν οφειλόταν σε υπαιτιότητα της επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή για τη μη παραγεγραμμένη χρήση του 2006, ο φορολογικός συντελεστής εισοδήματος ήταν 29%.

Επειδή, βάσει του ανωτέρω συντελεστή, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Χρήση	Φορολογητέο	Συντελεστής	Φόρος
2006	141.640,93 €	29,00%	41.075,87 €

Σημειώνεται ότι για όλες τις χρήσεις έχει πραγματοποιηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησης και πραγματοποιείται σύγκριση των λογιστικά υπολογιζόμενων καθαρών κερδών με τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα και λαμβάνονται τα περισσότερα καθαρά κέρδη από τη σύγκριση. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι για τη χρήση 2004 έπρεπε να έχουν αφαιρεθεί τα λογιστικώς προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη από τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017): *«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017):

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

3. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. ...

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. ...

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου»:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογουμένου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι πράξεις εκδόθηκαν στις 29-12-2017, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017, ο έλεγχος ορθά πραγματοποίησε υπολογισμό των

πρόσθετων φόρων που προέβλεπε το άρθρο 1 του ν.2523/1997, καθώς οι διατάξεις του ν.4509/2017 ορίζουν ρητά ότι ισχύουν από 1-1-2018.

Επειδή μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή και κατ' επέκταση έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Σύμφωνα με τις λεπτομερείς οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 και της ΠΟΛ.1214/ 22-12-2017, οι πρόσθετοι φόροι που έχουν υπολογισθεί στις προσβαλλόμενες πράξεις μπορούν να αντικατασταθούν από πρόστιμο, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης του φορολογούμενου, ως εξής:

	(Α1)	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	(Ε)
Πρόσθ. φόρος/ πρόστιμο	Διαφορά φόρου	Άρθρο 1 ν.2523/97	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/17	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πράξη/17	41.075,87€	49.291,04€	20.537,94€	14.392,98€	34.930,92€	34.930,92€
Πράξη/17	155.107,71€	186.129,25€	77.553,86€	54.349,74€	131.903,60€	131.903,60€
Σύνολο		235.420,29€			166.834,52€	166.834,52€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/12-2-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την ακύρωση των πράξεων,,,,, και/2017 διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και των,,,, και/2017 διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
- Την τροποποίηση της πράξης και/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2001 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2002 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2003 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2004 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2005 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006 (πράξη/2017):

Διαφορά φόρου	41.075,87 €
Πρόστιμο	34.930,92 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	76.006,79 €

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2007 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2001 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2002 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2003 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2004 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2005 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2007 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 (πράξη/2017):

Διαφορά φόρου	155.107,71 €
Πρόστιμο	131.903,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	287.011,31 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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