



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.05.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 991

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και της, ΑΦΜ ως νόμιμης εκπροσώπου-διαχειρίστριας της ως άνω εταιρίας κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2017, των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα και

των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2017, τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα και τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και της, ΑΦΜ ως νόμιμης εκπροσώπου-διαχειρίστριας της ως άνω εταιρίας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) υποχρεώσεις της (μη διαφύλαξης μέρους των τηρηθέντων βιβλίων και του συνόλου των φορολογικών στοιχείων).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010), επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος ποσού 1.571.576,28 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.885.891,54 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 3.457.467,82 €, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, λόγω μη διαφύλαξης μέρους των τηρηθέντων βιβλίων και του συνόλου των φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος ποσού 842.908,04 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.011.489,65 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.854.397,69 €, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, λόγω μη διαφύλαξης μέρους των τηρηθέντων βιβλίων και του συνόλου των φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος ποσού 2.078.950,32 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.494.740,38 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 4.573.690,70 €, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανακριβών και υπολογισμού των φορολογητέων εκροών στο ύψος των – εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων στην φορολογία εισοδήματος – ακαθαρίστων εσόδων καθώς και επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών (συμπεριλαμβανομένων και των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος ποσού 1.393.124,86 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.671.749,83 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 3.064.874,69 €, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανακριβών και υπολογισμού των φορολογητέων εκροών στο ύψος των – εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων στην φορολογία εισοδήματος – ακαθαρίστων εσόδων καθώς και επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών (συμπεριλαμβανομένων και των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) και προστίμων διαδικαστικών παραβάσεων άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φόρου εισοδήματος (Ν. 2238/1994, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/2005 και ΠΟΛ 1159/2011) και Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/2005 και ΠΟΛ 1159/2011) της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της.

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

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.
- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου. Τυπικές πλημμέλειες της φορολογικής διαδικασίας. Κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας παρατάθηκε δις η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, χωρίς να υφίστανται εξαιρετικές περιστάσεις που να τη δικαιολογούν ή έστω επίκληση αυτών.
Οι ελεγκτές της φορολογικής αρχής ουδέποτε διενήργησαν επιτόπιο έλεγχο στα γραφεία της εταιρείας. Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.
- 3) Πλημμελής-μη νόμιμη αιτιολογία της από έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος ως προς την ανεπάρκεια και ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας για τις χρήσεις 2010-2011. Εσφαλμένη προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

- 4) Εσφαλμένος προσδιορισμός των καθαρών κερδών μέσω της εφαρμογής Μοναδικών Συντελεστών Καθαρού Κέρδους προσαυξημένων λόγω ανακρίβειας και μη διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων της εταιρίας, ενώ αυτά καταστράφηκαν ολοσχερώς από γεγονός ανωτέρας βίας (πυρκαγιά).
- 5) Πλημμέλειες και έλλειψη αιτιολογίας της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.. Μη νόμιμη προσαύξηση των φορολογητέων εκροών. Στις φορολογητέες εκροές δεν μπορεί να συμπεριληφθεί το μέρος εκείνο των ακαθαρίστων εσόδων που απαλλάσσεται νόμιμα από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα άρθρα 23 επ. του ν. 2859/2000. Μη νόμιμη η μείωση του συνολικού ποσού φορολογητέων εισροών.
- 6) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της επιείκειας λόγω της επιβολής των πρόσθετων φόρων. Στις καταλογιστικές πράξεις Φ.Π.Α. αναφέρεται ότι ο υπόχρεος υπέβαλε ακριβείς δηλώσεις, ως εκ τούτου, είναι εσφαλμένη η επιβολή πρόσθετου φόρου 120% λόγω ανακρίβειας δήλωσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης

επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣΤΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).**

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου 2 παρ.

1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών (ΣτΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: *«η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την*

προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ , πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ , διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1192/2017 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012».

Επειδή, η παράταση της παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 97 του ν. 4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσε να στηρίξει στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, δεδομένου ότι έχει υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος (και χωρίς από το σύστημα taxis και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής) για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010) και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 (και χωρίς από το σύστημα taxis και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής) και η τελευταία οριστική χρήση της εταιρίας, όπως προκύπτει από την από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος (Ν. 2238/1994, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/2005 και ΠΟΛ 1159/2011) είναι το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009), έχει παρέλθει ο (πενταετής) χρόνος παραγραφής την 31/12/2016 βάσει του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διαχειριστικής

περιόδου 01/01-31/12/2010 (οικονομικού έτους 2011), καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 (οικονομικό έτος 2011) γίνεται **δεκτός** ως προς τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. και παρέλκει ως αλυσιτελής, η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτές.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης, β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. ...»

Επειδή, στην ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής :

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. ...»

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, οι προβλεπόμενες από το αρ. 25 παρ.3 του Ν. 4174/2013, αρ. 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή

ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρία κατέθεσε το υπ' αριθ. υπόμνημα στην αρμόδια φορολογική αρχή στις επί του υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου μετά των σχετικών προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Στο χρονικό διάστημα μετά την υποβολή των έγγραφων απόψεων της προσφεύγουσας εταιρίας στις (αρ. πρωτ.) και μέχρι τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των οριστικών πράξεων στις η αρμόδια φορολογική αρχή:

α) απέστειλε το με αρ. πρωτ. έγγραφο στο Ανακριτικό Τμήμα του Αρχηγείου της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας προκειμένου να εξακριβώσει την γνησιότητα της με αρ. πρωτ. βεβαίωσης της ανωτέρω υπηρεσίας που προσκομίσθηκε σε φωτοαντίγραφο από την προσφεύγουσα, και να επαληθεύσει το ότι η επισυναπτόμενη κατάσταση κατεστραμμένων από την πυρκαγιά κατατέθηκε σε αυτήν, λαμβάνοντας το με αρ. πρωτ. απαντητικό έγγραφο και

β) απέστειλε το με αρ. πρωτ. έγγραφο στην Εισαγγελία Πρωτοδικών για παροχή στοιχείων από τη δικογραφία της υπόθεσης λαμβάνοντας το με αρ. πρωτ. απαντητικό έγγραφο.

Συνεπώς, δικαιολογείται η έκδοση των οριστικών πράξεων σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας στις, ήτοι λίγο μετά το πέρας της προβλεπόμενης από το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 30ήμερης προθεσμίας για την αξιοποίηση των ανωτέρω πληροφοριών και στοιχείων και την ολοκληρωμένη τελική κρίση του ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, μη διενέργειας επιτόπιου ελέγχου και περί υπέρβασης της προθεσμίας για την έκδοση πράξεων που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές. Με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που εδρεύει στην ίδια πόλη με εξαίρεση στην περίπτωση αυτή τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης. Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, τα βιβλία και στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε άλλη εγκατάστασή τους εντός του ίδιου νομού. Για την τήρηση αυτών σε τόπο διάφορο από τον ανωτέρω οριζόμενο απαιτείται έγκριση του αρμόδιου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. ...

Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά κάθε διαχειριστικής περιόδου μπορεί να φυλάσσονται σε διαφορετικό τόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 18α του παρόντος Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... 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 οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, 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, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή **δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής**, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, **επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 701/2001 και ΔΠρΑθ 686/2008)** και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 304/2003).

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 30§1,2 & 32§1,2 του Ν. 2238/1994, σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων προσδιορίζονται εξωλογιστικά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 περ. γ' και παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, ορίζεται ότι: «**2.** Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: **γ)** Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1087/10.06.2005 στο κεφάλαιο «ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» παρ. 2 ορίζεται ότι: «2. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/94 για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1016/05 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν

από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης. Στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%.

Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94 επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Κατά την υποβολή του υπ' αρ. πρωτ. υπομνήματός της προς τη Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα προσκόμισε τη με αριθ. πρωτ. βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας περί εκδηλωθείσας πυρκαγιάς στις σε εγκατάσταση της επιχείρησης.
- Από τα στοιχεία που απέστειλε στη φορολογική αρχή η Εισαγγελία Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης (μέρος της υπ' αριθ. ποινικής δικογραφίας) και συγκεκριμένα από την έκθεση απλής αυτοψίας που συντάχθηκε από πυρονόμους της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας προκύπτει ότι στις, ημέρα και ώρα προκλήθηκε πυρκαγιά σε αποθήκη γενικής χρήσεως που ανήκει στο κτιριακό συγκρότημα βιοτεχνίας κατασκευής επίπλων ιδιοκτησίας της εταιρίας «.....» που βρίσκεται στο χλμ Εθν. Οδού Θεσσαλονίκης – Καβάλας στην περιοχή του, και ότι από την πυρκαγιά κήκαν: 1) η αποθήκη γενικής χρήσεως ολοσχερώς με ότι περιείχε όπως αφρολέξ, σφουγγάρια, υφάσματα, ηλεκτρικές μηχανές κοπής και τεμαχισμού αφρολέξ και ραπτομηχανή, 2) το διώροφο κτίριο της διοικητικής υποστήριξης ολοσχερώς με ότι περιείχε όπως έπιπλα γραφείων, ηλεκτρονικοί υπολογιστές, εκτυπωτές, τηλέφωνα και διάφορα έγγραφα της εταιρίας, και 3) ο 1^{ος} όροφος του κτιρίου επεξεργασίας των υφασμάτων ολοσχερώς με ότι περιείχε όπως υφάσματα, κλωστές, αφρολέξ, σφουγγάρια και ραπτομηχανές διαφόρων τύπων. Από τα νερά διαβράχθηκαν εμπορεύματα της εταιρίας, το βαφείο και το ξυλουργείο.
- Στο εν λόγω φάκελο δικογραφίας δεν βρέθηκε να έχει κατατεθεί κατάσταση κατεστραμμένων επίπλων, λοιπού εξοπλισμού, βιβλίων, στοιχείων του Κ.Β.Σ. και εγγράφων από την πυρκαγιά της
- Επιπροσθέτως από τα στοιχεία που απέστειλε στη φορολογική αρχή η Εισαγγελία Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφό της αναφέρεται ότι η ποινική δικογραφία, έχει τεθεί στο ΑΡΧΕΙΟ ΑΓΝΩΣΤΩΝ ΔΡΑΣΤΩΝ.
- Η προσφεύγουσα εταιρία στις διέθετε στην ευρύτερη περιοχή της Θεσσαλονίκης τις κάτωθι εγκαταστάσεις:
 - 1. Έδρα:,
 - 2. Υποκατάστημα:,
 - 3. Αποθήκη:,
 - 4. Αποθήκη:,
 - 5. Υποκατάστημα:

Κατά συνέπεια, από τα παραπάνω δεν αποδεικνύεται ότι τα ζητηθέντα από τη φορολογική αρχή μη προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης καταστράφηκαν κατά την εκδηλωθείσα στις πυρκαγιά στην εγκατάσταση της εταιρίας, στο χλμ Εθν. Οδού Θεσσαλονίκης – Καβάλας στην περιοχή του, δεδομένου ότι θα μπορούσαν να

φυλάσσονται στην έδρα της, και/ή στις λοιπές εγκαταστάσεις της, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Ως εκ τούτου, λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, ορθά κρίθηκαν τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρίας ανακριβή και διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' και δ' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... **β)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ... **δ)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ...»

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. 1100667/6154/1095/0014/11-11-2003 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογίας, Δ/σης 14^{ης} ΦΠΑ – Τμήμα Α' του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών, (απάντηση σε τιθέμενο ερώτημα φορολογούμενου) επισημαίνεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία στο διενεργούμενο έλεγχο δεν προσκομίζονται λόγω απώλειας ή καταστροφής, τα τιμολόγια ή τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου και επί των όποιων στηρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. θα αναγνωρίζεται ο εκπεσθείς Φ.Π.Α., εφόσον από το σύνολο των στοιχείων που θα τεθούν υπόψη του ελέγχου (π.χ. φωτοαντίγραφα των στοιχείων, συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών αρθρ. 20 Κ.Β.Σ., στελέχη των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων εκδοτών, καταχώρηση στα βιβλία τους και απόδοση του Φ.Π.Α. κ.λ.π) είτε από οποιαδήποτε ελεγκτική ενέργεια ή επαλήθευση αποδεικνύεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τον κρίσιμο χρόνο που γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. κατέχει τα εν λόγω στοιχεία και με την προϋπόθεση βεβαίως ότι δεν τίθεται θέμα απόρριψης του φόρου εισροών από άλλο λόγο (π.χ.

εικονικά στοιχεία, εικονικές εγγραφές κ.λ.π.). Δηλαδή στην περίπτωση κατά την οποία έχουν καταστραφεί τα βιβλία και στοιχεία από πυρκαγιά, εκτιμάται το πραγματικό γεγονός από τον έλεγχο, πραγματοποιούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις συσχετισμού εισροών - εκροών όπως έχουν καταχωρηθεί στις δηλώσεις, και κρίνεται η ύπαρξη των δικαιολογητικών κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων από υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις, από φωτοαντίγραφα των τιμολογίων αγοράς από τους προμηθευτές κτλ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

α) όσον αφορά τις φορολογητέες εκροές, αυτές επαναπροσδιορίστηκαν με βάση τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων,

β) όσον αφορά τις απαλλασσόμενες εκροές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές) και πωλήσεις αγαθών σε περιοχές με μειωμένους συντελεστές Φ.Π.Α., επιβλήθηκε ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. (23%), καθώς δεν πληρούντο οι προϋποθέσεις απαλλαγής και δεν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις,

γ) όσον αφορά τις φορολογητέες εισροές από την επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, που υπέβαλλε η προσφεύγουσα εταιρία ή τρίτων επιτηδευματιών που την συμπεριέλαβαν ως πελάτη ή προμηθευτή τους, η αρμόδια φορολογική αρχή αναγνώρισε ως εκπεσθό τον Φ.Π.Α. εισροών καθαρής αξίας 4.643.444,36 €,

δ) όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, από τη διασταύρωση των δηλωθέντων ποσών στους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες με τα ποσά που αντλήθηκαν από την εφαρμογή νίεσ του Υπουργείου Οικονομικών, η αρμόδια φορολογική αρχή αναγνώρισε ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις το ποσό των 1.835.745,16 €.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη νόμιμου υπολογισμού των φορολογητέων εκροών και των φορολογητέων εισροών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

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

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη

νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αλυσιτελώς προβάλλεται ο επιμέρους ισχυρισμός ότι παρίσταται εσφαλμένη η επιβολή πρόσθετων φόρων όσον αφορά την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 καθόσον εκ παραδρομής αναγράφηκε ότι ο υπόχρεος υπέβαλε ακριβείς δηλώσεις διότι:

α) όπως αναφέρεται στην από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. επί της οποίας ερείδεται η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη (σελίδα 15 – Πόρισμα ελέγχου) η υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 κρίνεται ανακριβής και εκδίδεται ο προβλεπόμενος οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και στην προκύπτουσα διαφορά φόρου που οφείλεται, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και

β) στην υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 αναφέρεται ως διαφορά φόρου εκροών 809.748,31 €, ως διαφορά υπόλοιπου φόρου εισροών -583.376,55 €, ως διαφορά χρεωστικού υπολοίπου 1.393.124,86 € και ως πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.671.749,83 €.

Επειδή, ωστόσο, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και της ΠΟΛ. 1003/2018 προβλέπεται η εφαρμογή επιεικέστερων κυρώσεων απ' αυτές του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«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.».

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. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «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» διευκρινίσθηκε ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: **γ)** πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία

θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 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.»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **842.908,04 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.011.489,65€	421.454,02€	326.121,12€	747.575,14€	747.575,14€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011:

Διαφορά φόρου: **1.393.124,86 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.671.749,83€	696.562,43€	539.000,01€	1.235.562,44€	1.235.562,44€

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ: και της, ΑΦΜ ως νόμιμης εκπροσώπου-διαχειρίστριας της ως άνω εταιρίας και ειδικότερα:

α) την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, λόγω παραγραφής,

β) την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, λόγω εφαρμογής των διατάξεων περί επιεικέστερης κύρωσης για προσαυξήσεις,

γ) την επικύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	1.571.576,28€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.885.891,54€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.457.467,82€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	842.908,04€	842.908,04€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.011.489,65€	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		421.454,02€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		326.121,12€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.854.397,69€	1.590.483,18€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	2.078.950,32€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.494.740,38€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.573.690,70€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 (εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	1.393.124,86€	1.393.124,86€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.671.749,83€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013		696.562,43€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		539.000,01€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.064.874,69€	2.628.687,30€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	2.500,00€	2.500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.