



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/04/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 797

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
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'/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 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (ΑΦΜ:.....) και της (ΑΦΜ:.....), ως εκκαθαριστών της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./.....11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010),

β) της υπ' αριθ./.....11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, και

γ) της υπ' αριθ./.....11.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, την υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 και την υπ' αριθ./.....11.2017 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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 της (ΑΦΜ:.....) και της (ΑΦΜ:.....), ως εκκαθαριστών της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην ήδη λυθείσα και εκκαθαρισθείσα επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010), κύριος φόρος 79.216,65€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 95.059,98€, ήτοι συνολικό ποσό 174.276,63€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ετερόρρυθμης εταιρείας ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη επίδειξης, ύστερα από έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής, των βιβλίων και στοιχείων και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13/11/2017 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 538/29.12.2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην εκκαθαρισθείσα επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, κύριος φόρος 256.617,55€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 307.941,06€, ήτοι συνολικό ποσό 564.558,61€, λόγω μη επίδειξης, ύστερα από έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής, των βιβλίων και στοιχείων και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της ετερόρρυθμης εταιρείας, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, καθώς και τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ των μη προσκομισθέντων ληφθέντων στοιχείων.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13/11/2017 έκθεσης ΦΠΑ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 538/29.12.2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./.....11.2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην εκκαθαρισθείσα επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ. 1713/20.01.2017 αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση μέρους των τηρούμενων βιβλίων και διαφυλαχθέντων στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13/11/2017 έκθεσης ΚΦΔ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 538/29.12.2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων για τη χρήση 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 και 57 παρ. 1 του ν.2859/2000. Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.4174/2013 περί εικοσαετούς παραγραφής.
2. Έλλειψη υποχρέωσης διαφύλαξης και επίδειξης στον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της υπό κρίσης διαχειριστικής περιόδου κατά το χρόνο κοινοποίησης του αιτήματος της φορολογικής αρχής.
3. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για μη ανταπόκριση στο αίτημα της αρχής διότι υφίστανται λόγοι ανωτέρας βίας. Παραβίαση της αρχής ne bis in idem λόγω προγενέστερης έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου για την ίδια παράβαση.

4. Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων ως ανεπαρκή και ανακριβή. Εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ. Συντρέχουν οι προϋποθέσεις για εφαρμογή του άρθρου 32 παρ. 3 του ν.2238/1994 για μείωση των ακαθαρίστων εσόδων. Εφικτή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
5. Μη νόμιμη και εσφαλμένη η αναγραφή της
(ΑΦΜ:.....) ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο με την ιδιότητα του εκκαθαριστή. Ακυρότητα πράξεων ως προς την ευθύνη της
(ΑΦΜ:.....) λόγω μη κοινοποίησής τους στην ίδια.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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....».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 5 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του υπ' αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «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, κατέληξε 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/A0012/8.1.2007 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».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. 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 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».

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 δημοσίευσας 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 δεύτερου 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 δημοσίευσας των σχετικών νόμων ετών (ΣτΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., 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. 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, από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η λυθείσα και εκκαθαρισθείσα Ε.Ε. υπέβαλε, **εκπροθέσμως**, την υπ' αριθ. 1359/2011 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011, στις 28/09/2011, με αποτέλεσμα για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010) και αναφορικά με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν.2238/1994 περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την από 13/11/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. 7189/2011 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2010, στις 20/04/2011. Συνεπώς, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 και αναφορικά με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, η παράταση 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 ΦΠΑ ως προς την επίμαχη διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 13/11/2017, α) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 ν.2859/2000, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και την ΠΟΛ. 1192/2017, και β) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010) δεν είχε παραγραφεί εμπίπτοντας στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

Επειδή, το άρθρο 62 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...».

Επειδή, το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017, για μη ανταπόκριση της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας Ε.Ε. στο υπ' αριθ. 1713/20.01.2017 αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση μέρους των τηρούμενων βιβλίων και διαφυλαχθέντων στοιχείων της χρήσης 2010, δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62 παρ. 1 και 36 παρ. 1 του ν.4174/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, γίνεται εν μέρει αποδεκτός, για την υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών ισχυρισμών που αφορούν την εν λόγω πράξη, ενώ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για την υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010) και την υπ' αριθ./.....11.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε

συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.... ».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2014, οριζόταν ότι τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014, ορίζεται ότι, τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης» ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επειδή, με το υπ' αριθ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής. Κατ' ανάλογη εφαρμογή τα βιβλία και τα στοιχεία

της χρήσης 2009 που παραγραφόταν την 31.12.2015, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει των προαναφερθεισών στην προηγούμενη σκέψη διατάξεων, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, ως κύρια φορολογία, για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010) δεν είχε παραγραφεί εμπίπτοντας στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 περί δεκαπενταετούς παραγραφής. Συνεπώς, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), υπήρχε υποχρέωση διαφύλαξης και επίδειξης στον έλεγχο, κατά το χρόνο κοινοποίησης του αιτήματος της φορολογικής αρχής, στις 20/01/2017, των βιβλίων και στοιχείων της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας Ε.Ε.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 13/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ και το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι στη λυθείσα και εκκαθαρισθείσα Ε.Ε. επιβλήθηκε στις 24/03/2015, με την έκδοση της υπ' αριθ. 163/2015 πράξης, πρόστιμο ποσού 2.500,00€ για το φορολογικό έτος 2014 λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του ν.4174/2013 υποχρεώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και αφορά στη μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων, εν αντιθέσει με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου που επιβλήθηκε, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ν.4174/2013, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ. 1713/20.01.2017 έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση μέρους των βιβλίων και στοιχείων που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη με αριθμό πρωτ. 22697/29.04.2014 γνωστοποίηση απώλειας βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης και επίδειξης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και παραβίασης της αρχής ne bis in idem, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 3. [...]

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) [...] 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, με το άρθρο 30 παρ. 2 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: [...] γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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, με την ΠΟΛ. 1087/2005 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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. 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. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). 3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν. Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.....».

Επειδή, από την 1013621/15014/Γ0012/ΠΟΛ.1018/2007 «Κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, που εφαρμόζονται κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων» προκύπτει ότι ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 2313] “Εμπορος σιδήρου (μπετόν)” είναι 4%, με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 8404] “Εργολάβος ή υπεργολάβος των αυτών ως άνω οικοδομικών εργασιών γενικά, άνευ ιδίων υλικών (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2238/94)” είναι 25%.

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

Επειδή, από τις φορολογικές διατάξεις, σύμφωνα με τις οποίες το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφ' όσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία (ΣτΕ 1163/2012). Περαιτέρω, με την υπ' αριθ. 2781/2012 απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι ο αυξημένος συντελεστής καθαρού κέρδους εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 13 του ν.1563/1985 (εν προκειμένω άρθρο 32 παρ. 2 ν.2238/1994), δηλαδή στις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές ή που τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία. Συνεπώς, επί καταστροφής των τηρηθέντων βιβλίων από πυρκαϊά που δεν αποδίδεται, άμεσα ή έμμεσα, στον φορολογούμενο, τέτοιος αυξημένος συντελεστής κέρδους δεν εφαρμόζεται.

Επειδή, με το άρθρο 61 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως,..... 3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εκπρόσωπος της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας Ε.Ε. είχε υποβάλει την υπ' αριθ. πρωτ. 22697/29.04.2014 γνωστοποίηση προς τη Δ.Ο.Υ. περί απώλειας βιβλίων και στοιχείων επισυνάπτοντας το από 17/04/2014 απόσπασμα του βιβλίου συμβάντων της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας – Διοίκηση Π.Υ. σύμφωνα με το οποίο, κατά δήλωση του ιδιοκτήτη, κάηκαν ολοσχερώς λογιστικά βιβλία και στοιχεία από την έναρξη της επιχείρησης (τιμολόγια πωλήσεως, αποδείξεις λιανικής πώλησης, τιμολόγια αγορών, αποδείξεις δαπανών, αποδείξεις μισθοδοσίας, καρτέλες πελατών, ηλεκτρονικοί υπολογιστές κλπ.). Από τα διαλαμβανόμενα στην από 13/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ και το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι στη λυθείσα και εκκαθαρισθείσα Ε.Ε. επιβλήθηκε στις 24/03/2015, με την έκδοση της υπ' αριθ. 163/2015 πράξης, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του ν.4174/2013 υποχρεώσεις, πρόστιμο ποσού 2.500,00€ για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις

των παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κατόπιν μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων και ειδικότερα της με ΑΠΘ 9638/2009 Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, των με ΑΠΘ 9642/2009 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης και των με ΑΠΘ 9641/2009 Τιμολογίων Πώλησης – Δελτίων Αποστολής που αφορούν την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο. Η εκπρόσωπος της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας Ε.Ε. δεν υπέβαλε το προβλεπόμενο από το άρθρο 61 του ν.4174/2013 αίτημα περί απαλλαγής λόγω γεγονότων ανωτέρας βίας. Η προαναφερθείσα πράξη επιβολής προστίμου κατέστη οριστική για τη Φορολογική Διοίκηση λόγω μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή άλλου ένδικου βοηθήματος. Περαιτέρω, οι προσφεύγουσες δεν ανταποκρίθηκαν στο υπ' αριθ. 1713/20.01.2017 έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση μέρους των βιβλίων και στοιχείων που δεν έχουν συμπεριληφθεί στην ανωτέρω γνωστοποίηση απώλειας βιβλίων και στοιχείων. Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης και συνεπεία αυτού δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης. Συνεπώς, πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 περί ανακρίβειας των βιβλίων και ορθώς η ελεγκτική αρχή κατέληξε στην κρίση αυτή. Αντιθέτως, μη νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά 4%, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2^η του άρθρου 30 του ν.2238/1994, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων διότι τούτο προβλέπεται μόνον σε διάπραξη 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. Επιπροσθέτως, 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 προαναφερθείσες παραβάσεις, 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, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα ανωτέρω ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Ήτοι 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, λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές, τις 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, στοιχεία και επαληθεύσεις που απουσιάζουν από τις διαπιστώσεις της από 13/11/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών, περί του κύρους των βιβλίων και του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει δεκτός ως προς την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, ενώ κατά τα λοιπά απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 27 του Εμπορικού Νόμου, ως αυτό ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: «Ο ετερόρρυθμος συνεταίρος δεν μπορεί να κάμει καμμίαν πράξιν διαχειρίσεως, ή να εργασθή εις υποθέσεις της εταιρίας, ουδέ κατ' επιτροπήν».

Επειδή, με το άρθρο 28 του Εμπορικού Νόμου, ως αυτό ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: «Ο ετερόρρυθμος συνεταίρος, ο παραβαίνων την εις το ανωτέρω άρθρον διαλαμβανομένην απαγόρευσιν, υπόκειται αλληλεγγύως με τους ομορρύθμους συνεταίρους εις όλα τα χρέη και εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρείας».

Επειδή, με τις ακόλουθες διατάξεις του Αστικού Κώδικα, που εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις των προσωπικών εταιρειών, ορίζεται ότι: Άρθρο 72: «Μόλις το νομικό πρόσωπο διαλυθεί, βρίσκεται αυτοδικαίως σε εκκαθάριση. Ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της θεωρείται ότι υπάρχει». Άρθρο 73: «Αν ο νόμος ή η συστατική πράξη ή το καταστατικό δεν ορίζουν διαφορετικά ή το αρμόδιο όργανο δεν αποφάσισε διαφορετικά, η εκκαθάριση γίνεται από κείνους που έχουν τη διοίκηση του νομικού προσώπου. Αν δεν υπάρχουν, ο πρόεδρος των πρωτοδικών διορίζει έναν ή περισσότερους εκκαθαριστές». Άρθρο 74: «Ο εκκαθαριστής ενεργεί ως διοικητής του νομικού προσώπου. Η εξουσία του περιορίζεται στις ανάγκες της εκκαθάρισης». Άρθρο 75: «Ο εκκαθαριστής ευθύνεται να αποζημιώσει τους δανειστές του νομικού προσώπου για κάθε υπαίτια παράβαση των υποχρεώσεών του. Περισσότεροι εκκαθαριστές ευθύνονται εις ολόκληρον». Άρθρο 777: «Η εταιρεία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της, εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση παύει η εξουσία των διαχειριστών εταίρων». Άρθρο 778: «Αφού λυθεί η εταιρεία, η εκκαθάριση, αν δε συμφωνήθηκε κάτι άλλο, ενεργείται από όλους τους εταίρους μαζί ή από εκκαθαριστή που έχει διοριστεί με ομόφωνη απόφαση όλων.....». Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι, σε περίπτωση που προσωπική εταιρεία λυθεί και εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το καταστατικό ή δεν αποφασίσουν διαφορετικά οι λοιποί εταίροι, εκκαθαριστής ορίζεται εκείνος ή εκείνοι που ασκούσαν τη διοίκηση του νομικού προσώπου πριν από τη λύση αυτής.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και ως προς την ευθύνη της (ΑΦΜ:.....), στο άρθρο 9 του από 05/11/2009 καταστατικού ίδρυσης της εταιρείας ρητά αναφέρεται ότι συνεκκαθαριστές ορίζονται όλοι οι εταίροι.

Τούτο δε συνομολογήθηκε και συμφωνήθηκε με το από 08/09/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό – καταστατικό, που καταχωρήθηκε και δημοσιεύθηκε στο ΓΕΜΗ στις 12/09/2017. Με το εν λόγω συμφωνητικό και την καταχώρηση στο ΓΕΜΗ η ετερόρρυθμη εταίρος απέκτησε την ιδιότητα του εκκαθαριστή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, για το διάστημα από 12/09/2017 – 14/09/2017. Κατ' επέκταση η προσφεύγουσα απέκτησε κατά το στάδιο της εκκαθάρισης εξουσία διαχείρισης και διοίκησης και συνεπώς, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του Εμπορικού Νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ανωτέρου νόμου ορίζεται ότι: «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: ... δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου....».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δεδομένης της έλλειψης προσωπικού και του μεγάλου αριθμού των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς. Επιπλέον, επιχειρείται ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών με τη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, προς την κατεύθυνση της επίστευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.

Επειδή, με τις ανωτέρω διατάξεις επιδιώκεται η απλούστευση και η συντόμευση της διαδικασίας κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων και η αποφυγή ακυροτήτων που εμφανίζονταν υπό το προϊσχύσαν καθεστώς, το οποίο προέβλεπε την κοινοποίηση με επίδοση ή θυροκόλληση. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 671).

Επειδή, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιταξιμότητα (*opposabilité*) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣτΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδοπούρου, *Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο*, 2015).

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιδόθηκαν με δικαστικό επιμελητή

νομίμως, την 23/11/2017, στην νόμιμη εκπρόσωπο της «.....» με ΑΦΜ:, (ΑΦΜ:.....), σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, συντάχθηκαν και υπογράφηκαν οι οικείες εκθέσεις επίδοσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών, περί αλληλέγγυας ευθύνης και ακυρότητας των πράξεων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό, η υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τροποποιείται τόσο ως προς ύψος των ακαθαρίστων εσόδων όσο και ως προς το ύψος των καθαρών κερδών, ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας	589.368,64	566.700,62	-22.668,02
Ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	846.060,23	813.519,45	-32.540,78
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	1.435.428,87	1.380.220,07	-55.208,80
Καθαρά Κέρδη εμπορίας (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΜΣΚΚ 4% προσαυξημένος κατά 80%, ήτοι 7,20%)	42.434,54	40.802,44	-1.632,10
Καθαρά Κέρδη παροχής υπηρεσιών (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΜΣΚΚ 25% προσαυξημένος κατά 80%,	380.727,10	366.083,75	-14.643,35
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	423.161,64	406.886,19	-16.275,45
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	19.149,25	19.149,25	0,00
Φορολογητέα κέρδη	404.012,39	387.736,94	-16.275,45
Κέρδη που αναλογούν σε ομόρρυθμα μέλη (70%)	277.063,90	265.671,08	-11.392,82
Κέρδη που αναλογούν στα λοιπά μέλη (30%)	126.948,49	122.065,86	-4.882,63
Φόρος που αναλογεί (20% και 25%)	87.149,90	83.650,68	-3.499,22
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε	8.416,55	8.416,55	0,00
Ποσό που επεστράφη βάσει δήλωσης	483,30	483,30	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ	79.216,65	75.717,43	-3.499,22
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	95.059,98	90.860,92	-4.199,06
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	174.276,63	166.578,35	-7.698,28

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, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης. 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: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με

ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

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' αριθ./.....11.2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2011. Διαφορά φόρου: 75.717,43€

	(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 (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	90.860,92€	37.858,72€	28.742,34€	66.601,06€	66.601,06€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ:.....) και της

(ΑΦΜ:.....), μελών και εκκαθαριστών της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./.....11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
2. την τροποποίηση της υπ' αριθ./.....11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2011, και
3. την επικύρωση της υπ' αριθ...../.....11.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	79.216,65 €	75.717,43 €	-3.499,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	95.059,98 €	0,00 €	-95.059,98 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		37.858,72 €	37.858,72 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		28.742,34 €	28.742,34 €
Σύνολο για καταβολή	174.276,63€	142.318,49 €	-31.958,14 €

Η υπ' αριθ./.....11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	256.617,55 €	0,00 €	-256.617,55 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	307.941,06 €	0,00 €	-307.941,06 €
Σύνολο για καταβολή	564.558,61 €	0,00 €	-564.558,61 €

Η υπ' αριθ./.....11.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο	250,00 €
----------	----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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