



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.02.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 488

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 «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αριθ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας.
8. Το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο συμπληρωματικών επαληθεύσεων σε αναπέμπουσα υπόθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
9. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
10. 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 «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και των υπ' αριθ. πρωτ. και συμπληρωματικών υπομνημάτων της προσφεύγουσας στην Υπηρεσία μας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 50.546,06 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 60.655,27 €, δη σύνολο φόρου 111.201,33 €, λόγω μη τήρησης των βιβλίων σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και μη εμφάνισης της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης, με αποτέλεσμα την απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 10.001,31 €, πλέον επιστρεπτέου ποσού βάσει δήλωσης 52.327,51 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 68.663,60 €, δη σύνολο φόρου 130.992,42 €, λόγω μη εμφάνισης της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης, με αποτέλεσμα την απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της, με αφορμή την πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ (αρ. πρωτ.) για τον (εκδότη εικονικών στοιχείων).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2010.
- 2) Έλλειψη εικονικότητας των συναλλαγών με την επιχείρηση «.....».
- 3) Μη ύπαρξη παραβάσεως σχετικής με πλημμελή τήρηση των βιβλίων, λόγω ασυμφωνίας των υπολοίπων του ισοζυγίου με τα ποσά που έχουν αναγραφεί στο Βιβλίο Απογραφών - Ισολογισμού και έχουν μεταφερθεί στο έντυπο Ε3 των φορολογικών δηλώσεων.
- 4) Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη μη προσκόμιση μέρους των βιβλίων και την επίδραση της παράβασης αυτής επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων.
- 5) Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και μείωση του Φ.Π.Α. εισροών, κατά το ποσό των φορολογικών στοιχείων δαπανών, τα οποία δεν προσκομίστηκαν ενώπιον της φορολογικής αρχής, λόγω του ότι αυτά νόμιμα προσκομίζονται και μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου.
- 6) Άρνηση των λοιπών πλημμελειών σχετικά με τη μη τήρηση των προβλεπόμενων λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. και σχετικά με τις διαπιστωθείσες αναντιστοιχίες σε υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Υ. σε σχέση με τα δεδομένα του ισοζυγίου.
- 7) Οι διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 και 30 και 32 του ν. 2238/1994, δυνάμει των οποίων τα βιβλία και στοιχεία χαρακτηρίστηκαν ως ανεπαρκή και ανακριβή στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. έχουν καταργηθεί.
- 8) Εσφαλμένη η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων, καθόσον η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων είναι εφικτή.
- 9) Αναιτιολόγητη προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων.
- 10) Μη νόμιμη και αντίθετη στα άρθρα 20 παρ. 1 και 26 παρ. 1 του Συντάγματος, η αντικειμενική προσαύξηση του προβλεπόμενου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους.
- 11) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του ν. 4446/2016. Εσφαλμένος υπολογισμός του αναλογούντος φόρου λόγω μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί επιχειρηματικής αμοιβής. Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου και για το πιστωτικό υπόλοιπο των 47.218,11 € που προσδιορίστηκε με βάση το ν. 4446/2016.
- 12) Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το ν. 2523/1997, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του αρ. 58 του ν. 4174/2013.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από την προσφεύγουσα διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της και του υπ' αριθ. πρωτ. συμπληρωματικού υπομνήματός της (αντίγραφα βιβλίων και φορολογικά στοιχεία προμηθευτών της) αναπέμψαμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα παραπάνω, διά της υπ' αριθ. απόφασης αναπομπής της Υπηρεσίας μας (υπ' αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο). Ανταποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ. σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου) στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ. κλήση σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος, η οποία της παραδόθηκε στις, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα των ΕΛ.ΤΑ.. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθ. συμπληρωματικό υπόμνημα, εμμένοντας στους ισχυρισμούς της περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2010 καθώς και περί προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων των προμηθευτών της.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων*

φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

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 ιδίου 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 υποβληθείσας 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 υποβληθείσας 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 διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη

νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

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 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 δημοσιεύσεως 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. δ 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί 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 φόρου ως προς τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

Επειδή, η από πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ με την οποία γνωστοποιείται ότι η επιχείρηση του είχε εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα συνολικής αξίας 47.452,20 € στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 δεν δύναται να αποτελέσει νέο στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 διότι περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής στις (αρ. εισερχομένου πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ), δη εντός του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής, χωρίς να έχει προηγηθεί αρχικός έλεγχος και να έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου ή να έχει προβεί η προσφεύγουσα σε περαίωση της χρήσης καθ' οποιοδήποτε τρόπο.

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), έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής την 31/12/2016 για την διαχειριστική

περίοδο 01/01-31/12/2010 (οικονομικό έτος 2011), και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε 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 της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 (οικονομικό έτος 2011) γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την προσβαλλόμενη πράξη της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς την εν λόγω πράξη.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

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, 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύονται κατωτέρω:

α) η «.....» με Α.Φ.Μ. είναι καθόλα ανύπαρκτη, καθόσον δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της, αλλά ούτε και σε άλλη γνωστή διεύθυνση,

β) η «.....» στο χρονικό διάστημα 2009-2013 εξέδωσε 912 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.103.665,30 € προς 107 επιχειρήσεις. Για το ίδιο χρονικό διάστημα δεν δήλωσε ποτέ προμηθευτές, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης αυτών μόνο από τρεις (3) επιχειρήσεις για πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 6.396,00 €,

γ) η «.....» δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό,

δ) η «.....» δεν διέθετε μεταφορικά μέσα για την διακίνηση των αγαθών, ούτε κάποιο είδος πάγιου εξοπλισμού προκειμένου να είναι σε θέση να διακινεί, να αποθηκεύει και να μετακινεί τα εμπορεύματα. Οι μεταφορές που δηλώνονται στα φορολογικά στοιχεία να έγιναν από την έδρα της «.....», στις έδρες των ληπτριών επιχειρήσεων, φέρεται να έγιναν με αυτοκίνητα, που όπως προκύπτει από το αρχείο αυτοκινήτων, αφορούν επιβατικά ή φορτηγά που το μικτό τους βάρος είναι μικρότερο του φορτίου των αγαθών ή ο όγκος των αγαθών είναι αδύνατον να μεταφερθεί με αυτά.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί ασυμφωνίας των υπολοίπων του Ισοζυγίου με τα ποσά που έχουν αναγραφεί στο Βιβλίο Απογραφών - Ισολογισμού και έχουν μεταφερθεί στο έντυπο Ε3 των φορολογικών δηλώσεων δεν είναι αυθαίρετος, αφού όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ υφίστανται ενδεικτικά οι κατωτέρω διαφορές για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011):

Λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Υπόλοιπα θεωρημένου ισοζυγίου πρωτοβαθμίων της 31/12/2011	Ποσά στο Βιβλίο Απογραφών - Ισολογισμού	Ποσά στο Ε3
30	Πελάτες	330.000,88	89.908,22	0,00
33	Χρεώστες διάφοροι	9.815,36	75.350,37	0,00
38	Χρηματικά διαθέσιμα	125.224,59	25.437,15	0,00
50	Προμηθευτές	57.471,67	68.410,28	0,00
55	Ασφαλιστικοί οργανισμοί	0,00	125.415,16	0,00
66	Αποσβέσεις	0,00	40.854,57	40.854,57

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απέστειλε τις υπ' αριθ., και συστημένες προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην προσφεύγουσα. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, στη διάθεση του ελέγχου τέθηκε μόνο ένα μέρος των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθ. συμπληρωματικό υπόμνημα προσκόμισε το πρώτον στην Υπηρεσία μας βιβλία και συγκεκριμένα:

- 1) Εκτυπώσεις από το μηχανογραφημένο και θεωρημένο ισοζύγιο της 31.12.2011,
- 2) Αντίγραφα από τις εκτυπώσεις του μηχανογραφημένου και θεωρημένου Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού,
- 3) Αναλυτικά ισοζύγια τεταρτοβαθμίων λογαριασμών μηνός Δεκεμβρίου 2011, καθώς και τα αναλυτικά καθολικά της περιόδου αυτής,
- 4) Αναλυτικά καθολικά της εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 2011.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ. (.....) συμπληρωματικό σημείωμα ελέγχου, προβαίνει μεταξύ άλλων στις ακόλουθες διαπιστώσεις χωρίς να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου:

α) στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προσκομίσθηκαν το θεωρημένο ισοζύγιο πρωτοβαθμίων για τη χρήση 2011, βάσει του οποίου η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα αποτελέσματα του ελέγχου. Τα αναλυτικά ισοζύγια που προσκομίσθηκαν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δεν συμφωνούν με το θεωρημένα ισοζύγιο πρωτοβαθμίων,

β) στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προσκομίσθηκε μόνο το χειρόγραφο βιβλίο απογραφών ενημερωμένο μέχρι και την χρήση 2011.

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: ... δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ... στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.,

κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ... η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, στην περίπτωσή μας συντελέστηκαν επανειλημμένες προσκλήσεις με μη ανταπόκριση από την προσφεύγουσα στο στάδιο του ελέγχου, ως εκ τούτου στην προκειμένη περίπτωση δεν δύναται με τη προσκόμιση των όποιων βιβλίων (τα οποία σημειωτέον δεν συμφωνούν και με τα δεδομένα του θεωρημένου ισοζυγίου πρωτοβαθμίων λογαριασμών για τη χρήση 2011) στο στάδιο της επανεξέτασης, να θεωρηθούν ως προσκομισθέντα και ως εκ τούτου να μην τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/92, που έχουν ως αποτέλεσμα την κρίση των τηρηθέντων βιβλίων ως ανακριβών.

Επειδή, τα βιβλία της προσφεύγουσας δεν τηρήθηκαν σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και δεν εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης, ως αναλύεται τόσο στην αντίκρουση του τρίτου ισχυρισμού της προσφεύγουσας στην παρούσα απόφαση όσο και στο συμπληρωματικό σημείωμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και δεν προσκομίσθηκε το σύνολο των βιβλίων της εταιρείας κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ως εκ τούτου ορθώς κρίθηκαν ανακριβή και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον έβδομο, όγδοο, ένατο και δέκατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. **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. 1087/2005 διευκρινίζεται ότι ως απόκρυψη φορολογητέας ύλης νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, 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. 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: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών. ...

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 τον 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%).»

Επειδή, και νομολογιακά έχει γίνει δεκτό (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τήρησης βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το

Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβίασεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, όπως ίσχυαν οι διατάξεις για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, η φορολογική αρχή:

α) ορθά έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992, λόγω του ότι τα βιβλία της προσφεύγουσας δεν τηρήθηκαν σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής, δεν εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης, και δεν προσκομίσθηκε το σύνολο των βιβλίων της εταιρείας κατά τη διάρκεια του ελέγχου,

β) ορθά προέβη στον επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' και παρ. 3 του ν. 2238/1994, λόγω του ότι διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την φορολογική αρχή, ήτοι λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον «.....»,

γ) ορθά προέβη στην προσαύξηση του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους κατά ογδόντα τοις εκατό (80%), βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 του ν. 2238/1994, λόγω του ότι τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή και η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία,

δ) ορθά η φορολογική αρχή προέβη στη σύγκριση των καθαρών κερδών που προέκυψαν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό και των καθαρών κερδών που προέκυψαν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994 και έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη, τα κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012),

ε) ορθά καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές το σύνολο της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης «.....», συνολικής καθαρής αξίας 103.658,00 €, κάτι το οποίο όμως δεν επιδρά στα τελικά καθαρά κέρδη τα οποία λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο καθόσον η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της ως τελικά καθαρά κέρδη τα κέρδη που προέκυψαν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό τα οποία είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη που προέκυψαν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ενδέκατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και

οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1115/2017 διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για την αποκάλυψη επιπλέον φορολογητέας ύλης, με βάση τις ως άνω διατάξεις, από προσωπικές εταιρείες και λοιπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία οι ισχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 προέβλεπαν την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής, απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και από τα φυσικά πρόσωπα (εταίρους ή κοινωνούς) προκειμένου να φορολογηθούν για το επιπλέον ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής (σχετ. η ΠΟΛ.1122/2002 εγκύκλιος). Για το σκοπό αυτό, η Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα θα πρέπει να αποστείλει σχετικό Πληροφοριακό Δελτίο στη Δ.Ο.Υ. υπαγωγής του φυσικού προσώπου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, ορίζεται ότι: «1. Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση:

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

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α').

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2 της ΠΟΛ. 1122/2002 ορίζεται ότι: «2. Με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαθίστανται τα εδάφια τέταρτο και έκτο της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ενώ με την

παράγραφο 4 του άρθρου 1 καταργείται το έβδομο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ίδιου κώδικα.

Με τις νέες διατάξεις καταργείται η στέρηση του δικαιώματος αφαίρεσης επιχειρηματικής αμοιβής από τα συνολικά κέρδη των δικαιούχων, όταν η οικεία δήλωσή τους υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μετά την πάροδο τριάντα (30) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση από το οικονομικό έτος 2001 οι υπόχρεοι θα υπολογίζουν επιχειρηματική αμοιβή, εφόσον βέβαια υπάρχουν οι σχετικές προϋποθέσεις (για μέχρι τρεις δικαιούχους κτλ.) και ανεξάρτητα αν υπέβαλαν τις σχετικές τους δηλώσεις εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα.

Σημειώνεται ότι με τις νέες διατάξεις δεν καταργείται η υποχρέωση καθορισμού των εταίρων-μελών φυσικών προσώπων που δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή με την υποβολή της ετήσιας αρχικής εμπρόθεσμης ή εκπρόθεσμης δήλωσής τους.

Επίσης, με τις διατάξεις του νέου έκτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 καταργήθηκε ο περιορισμός του υπολογισμού του ποσού της επιχειρηματικής αμοιβής μόνο με βάση τα κέρδη που δηλώνονται με την αρχική δήλωση της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας ή κοινωνίας κληρονομικού δικαίου με ανήλικα μέλη. Κατά συνέπεια, είναι δυνατό να μεταβληθεί το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής όταν είτε με βάση συμπληρωματική δήλωση που υποβάλλει η εταιρία ή κοινωνία αυξάνονται τα κέρδη, είτε με ανακλητική δήλωσή της μειώνονται, έστω και αν η μείωση αυτή γίνεται δεκτή ύστερα από τη διενέργεια σχετικού ελέγχου.

Αντίθετα, δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα μεταβολής του ποσού της επιχειρηματικής αμοιβής όταν τα κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας μεταβάλλονται με την έκδοση φύλλου ελέγχου ύστερα από τη διενέργεια σχετικού ελέγχου.

Οι διατάξεις των παραγράφων 2,3 και 4 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου, σύμφωνα με την παράγραφο 33 του ίδιου άρθρου, ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2001 και μετά και καταλαμβάνουν τα καθαρά εισοδήματα και τα κέρδη διαχειρίσεων που κλείνουν μετά από τις 30 Δεκεμβρίου 2000.

Κατά συνέπεια, υποχρέωση αφαίρεσης επιχειρηματικής αμοιβής υπάρχει και για τις δηλώσεις οικον. έτους 2001 οι οποίες έχουν ήδη υποβληθεί, εκπρόθεσμα, μετά την πάροδο τριάντα (30) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τους, καθώς και για αυτές που δεν έχουν ακόμα υποβληθεί, εφόσον υπάρχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται με το νόμο. Για το θέμα αυτό γίνεται αναφορά στην παρ. 21 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με βάση την υπ' αριθ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 της προσφεύγουσας, δηλώθηκαν ως κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση το ποσό των 222.150,64 €. Βάσει των ανωτέρω δηλωθέντων κερδών μετά την φορολογική αναμόρφωση υπολογίστηκε η επιχειρηματική αμοιβή στο ποσό των 111.075,32 €. Έτσι τα τελικά φορολογητέα κέρδη μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής προσδιορίστηκαν σε 111.075,32 €. Ο φορολογικός συντελεστής για το οικονομικό έτος 2012 ήταν είκοσι τοις εκατό (20%), συνεπώς ο αναλογούν φόρος υπολογίστηκε σε 22.215,06 €. Από τον

ανωτέρω φόρο αφαιρέθηκε ο φόρος που είχε παρακρατηθεί, ο οποίος, όπως δηλώθηκε στην οικεία δήλωση, ανερχόταν σε 74.542,57 €. Συνεπώς βάσει της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 προέκυψε πιστωτικό ποσό προς επιστροφή 52.327,51 €.

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 με βάση τον Ν. 4446/2017, στην οποία δήλωσε ως κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση το ποσό των 273.244,64 €. Βάσει των ανωτέρω δηλωθέντων κερδών μετά την φορολογική αναμόρφωση υπολογίστηκε η επιχειρηματική αμοιβή στο ποσό των 136.622,32 €. Έτσι τα τελικά φορολογητέα κέρδη μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής προσδιορίστηκαν σε 136.622,32 €. Ο φορολογικός συντελεστής για το οικονομικό έτος 2012 ήταν είκοσι τοις εκατό (20%), συνεπώς ο αναλογούν φόρος υπολογίστηκε σε 27.324,46 €. Από τον ανωτέρω φόρο αφαιρέθηκε ο φόρος που είχε παρακρατηθεί, ο οποίος, όπως δηλώθηκε στην οικεία δήλωση, ανερχόταν σε 74.542,57 €. Συνεπώς βάσει της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 προέκυψε πιστωτικό ποσό προς επιστροφή 47.218,11 €.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με βάση την από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προσδιόρισε ως τελικά κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση το ποσό των 559.341,70 €. Βάσει της ΠΟΛ. 1122/2002, όπως αναλύεται ανωτέρω, **δεν υπάρχει δυνατότητα μεταβολής του ποσού της επιχειρηματικής αμοιβής όταν τα κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας μεταβάλλονται με την έκδοση φύλλου ελέγχου ύστερα από τη διενέργεια σχετικού ελέγχου**, συνεπώς για τον υπολογισμό των τελικών φορολογητέων κερδών, η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, έλαβε υπόψη της ως επιχειρηματική αμοιβή την προσδιορισθείσα με βάση την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 της προσφεύγουσας, ποσού 136.622,32 €. Τα τελικά φορολογητέα κέρδη μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής προσδιορίστηκαν σε 422.719,38 €. Ο φορολογικός συντελεστής για το οικονομικό έτος 2012 ήταν είκοσι τοις εκατό (20%), και ο φόρος που αναλογεί υπολογίστηκε σε 84.543,88 €. Από τον ανωτέρω φόρο αφαιρέθηκε ο φόρος που είχε παρακρατηθεί, ο οποίος, ανερχόταν σε 74.542,57 €. Βάσει του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση 10.001,31 €.

Παρατίθεται, συνοπτικός πίνακας για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω:

	Αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (υπ' αριθ.)	Τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (υπ' αριθ.), με βάση τον νόμο 4446/2017	Έλεγχος Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
Κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση	222.150,64€	273.244,64€	559.341,70€
Αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής	111.075,32€	136.622,32€	136.622,32€
Φορολογητέα κέρδη	111.075,32€	136.622,32€	422.719,38€
Φόρος που αναλογεί	22.215,06€	27.324,46€	84.543,88€
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε	74.542,57€	74.542,57€	74.542,57€
Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή	52.327,51€	47.218,11€	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			10.001,31€

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθά υπολογίστηκε ο αναλογούν φόρος από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καθόσον:

α) συνυπολογίστηκε η επιχειρηματική αμοιβή που προέκυψε βάσει της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ως ορίζουν οι διατάξεις του Ν. 4446/2017 και

β) ορθά δεν επαναπροσδιορίστηκε η επιχειρηματική αμοιβή βάσει των τελικών κερδών μετά την φορολογική αναμόρφωση όπως υπολογίστηκαν βάσει ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διότι δεν υπάρχει δυνατότητα μεταβολής της επιχειρηματικής αμοιβής βάσει της ΠΟΛ. 1122/2002.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 περ. β' του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: **β)** υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: **α)** το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και **β)** το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας, υπολογίστηκαν ορθώς βάσει του αθροίσματος του κυρίου φόρου (χρεωστικού ποσού για βεβαίωση που προέκυψε) ποσού 10.001,31 € και του πιστωτικού υπολοίπου της τροποποιητικής δήλωσης που προέκυψε βάσει του ν. 4446/2016, ήτοι του ποσού 47.218,11 € (το οποίο βάσει ελέγχου εξαλείφθηκε), δη στο συνολικό ποσό των 57.219,42 €.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένου υπολογισμού φόρου και μη νόμιμης επιβολής πρόσθετου φόρου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δωδέκατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 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.».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εφαρμογής των διατάξεων για την επιεικέστερη κύρωση είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, επιλέγεται η 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: **57.219,42 € (47.218,11 € + 10.001,31 €)**

	(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 (50 μήνες Χ 0,73% = 36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	68.663,60€	28.609,71€	20.885,09€	49.494,80€	49.494,80€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, λόγω παραγραφής,

β) την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, λόγω εφαρμογής των διατάξεων περί επιεικέστερης κύρωσης για προσαυξήσεις.

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	50.546,06€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	60.655,27€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	111.201,33€	0,00€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2012 (με την επιφύλαξη της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Φόρος που επιστράφηκε στην προσφεύγουσα και πρέπει να επιστραφεί στη φορολογική διοίκηση	52.327,51€	52.327,51€
Διαφορά φόρου	10.001,31€	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	68.663,60€	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		28.609,71€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		20.885,09€
Σύνολο φόρου για καταβολή	130.992,42€	101.822,31€

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

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.