



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 573

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 11.12.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 6225

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 11.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με την Επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρο του ΔΣ (για το διάστημα από 18-04-2005 έως 31-12-2008) του, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής χρήσης 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου 46241 ενδικοφανούς προσφυγής του ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥ με την Επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρο του ΔΣ (για το διάστημα από 18-04-2005 έως 18-12-2005) του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. /14.09.2016 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία **ακύρωσε λόγω τυπικής πλημμέλειας (έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. /19.04.2016 ενδικοφανή προσφυγή του κ. του, ενεργούντος ατομικά και με την ιδιότητα του Προέδρου του ΔΣ του ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥ με την επωνυμία {.....}, για τη χρονική περίοδο από 03.04.2003-30.06.2004, επειδή αναγραφόταν ως αλληλεγγύως στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, ενώ δεν υπέχει αλληλέγγυα ευθύνη),** την υπ' αρ. /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2004, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2016 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για επανάληψη διαδικασίας με θεραπεία της τυπικής πλημμέλειας και εκδόθηκε η με αριθμό /2017 νέα Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, σε αντικατάσταση της ως άνω ακυρωθείσας πράξης, η οποία και επιδόθηκαν νόμιμα με συστημένη επιστολή.

Με την υπ' αριθ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, ποσό φόρου εισοδήματος 86.943,23 € πλέον 104.331,88 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 191.275,11 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν μετά από μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 και του Ν. 4174/2013, συνεπεία του με αριθμ. πρωτ. /2013 δελτίου πληροφοριών της ΔΟ.Υ. ΓΑΛΑΤΣΙΟΥ.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, δια του νομίμου εκπροσώπου του κ. του, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. ιστορικό ελέγχου
2. η λογίστρια είχε την ευθύνη για την λειτουργία του λογιστηρίου και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, με την επίβλεψη του υπεύθυνου διευθυντή.
3. δεν ήταν δυνατή η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, λόγω υπεξαίρεσης αυτών από την υπεύθυνη λογίστρια και τα οποία δεν επεστράφησαν μέχρι και σήμερα, ως η /2011 έκθεση πρακτικών και απόφαση του Γ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών.
4. ο πρόεδρος σαν υπεύθυνος θα έπρεπε να μεριμνήσει για να μην συμβούν τα γεγονότα.
5. ο συνεταιρισμός ουδέποτε υπήρξε κερδοσκοπικός, ώστε να έχει έσοδα και δεν άσκησε εμπορική δραστηριότητα, είχε μηδενική συναλλακτική δράση, καθώς δεν έκανε καμία φορολογική πράξη εκτός της κατανομής εξόδων λειτουργίας στα μέλη του, και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή προχώρησε σε λάθος έκδοση των πράξεων εισοδήματος και σε υπολογισμό φόρου επί ανύπαρκτων εσόδων.
6. η υπό κρίση χρήση έχει παραγραφεί.

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 ορίζουν:

Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

§1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 14 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

§14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ορίζουν, ότι:

"[...] Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1003/31.12.2014**, Άρθρο 7: Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

7.1.2 Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν ορίζεται ο τρόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της **παρ. 2 του άρθρου 13** του Ν. **4174/2013**).

Επειδή, παρότι, η αρμόδια φορολογική αρχή, βάσει του αρχικού ελέγχου, και σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./2015 εγγράφου του Ειρηνοδικείου, κοινοποίησε νόμιμα στους εκάστοτε διατελέσαντας Προέδρους του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, το υπ' αριθμ./2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένες προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, εντούτοις στα υπομνήματά τους δεν προσκόμισαν βιβλία και στοιχεία, ή προσκόμισαν μέρος αυτών, με την αιτιολογία της υπεξαίρεσης αυτών από την λογίστρια. Στις 23-12-2015 υποβλήθηκε το με αριθμ./2015 έγγραφο – κατάσταση του προσφεύγοντος, με συνημμένα μέρος των βιβλίων και των παραστατικών εσόδων και εξόδων των υπό κρίση ετών.

Σημειώνεται δε, ότι και με την επανάληψη της διαδικασίας για θεραπεία της τυπικής πλημμέλειας, κοινοποιήθηκε εκ νέου το υπ' αριθμ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένη την υπ' αριθμ./..... προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της χρήσης 2004, πλην όμως η προσφεύγουσα επιχείρηση δια του εκπροσώπου της κ., δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός και δη οι Πρόεδροι αυτού ως εκπρόσωποί του, κατά το χρονικό διάστημα της θητείας των, δεν απέδειξαν, ότι είχαν καταβάλει την επιβαλλομένη εκ των περιστάσεων άκρα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων, και δεν απέδειξαν, ότι η μη διαφύλαξη αυτών, δεν οφείλεται σε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας.

Όπως δε, αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου:

Α) από το σύστημα ELENXIS, διαπιστώθηκε, ότι δεν είχαν υποβληθεί, α) δηλώσεις φόρου εισοδήματος (άρθρο 107 ν. 2238/94) και β) δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών (άρθρο 59 ν. 2238/94) για κανένα από τα κρίνόμενα έτη 2004-2008, γ) εκκαθαριστικές δηλώσεις φπα (άρθρο 38 ν. 2859/2000) για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2007, δ) συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (άρθρο 20 Π.Δ. 186/92) για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006.

Β) Επιπλέον, από το ιστορικό της από 24-05-2012 πρότασης της εισαγγελέως προς το Συμβούλιο Πλημμελειοδικών Αθηνών, η υπεύθυνη του λογιστηρίου του προσφεύγοντος συνεταιρισμού,

1. από το χρονικό διάστημα 5/10/04 – 28/12/05 εισέπραξε χρηματικά ποσά τα οποία αφορούσαν εργοδοτικές εισφορές του προσφεύγοντος, προκειμένου να τα αποδώσει στο ΙΚΑ, πλην όμως δεν τα απέδωσε,

2. από το χρονικό διάστημα 22/10/2004-26/01/2007, ιδιοποιήθηκε σημαντικά ποσά, προοριζόμενα για απόδοση φπα, τον οποίο δεν απέδωσε για λογαριασμό του προσφεύγοντος,

3. από το χρονικό διάστημα 08/11/04-25/10/05, ιδιοποιήθηκε σημαντικά ποσά, προοριζόμενα για απόδοση φμυ, τον οποίο δεν απέδωσε για λογαριασμό του προσφεύγοντος,

4. από το χρονικό διάστημα, Οκτώβριος 2004 έως Φεβρουάριος 2007 ιδιοποιήθηκε παράνομα διάφορα αξιόγραφα προοριζόμενα για την εξόφληση οικονομικών υποχρεώσεων μελών του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, και

5. εξέδωσε πλαστές επιταγές, τουλάχιστον από χρονικό διάστημα εντός 2006 έως Φεβρουάριο 2007

Γ) σύμφωνα με το καταστατικό του προσφεύγοντος συνεταιρισμού,

Άρθρο 19 Εποπτικό Συμβούλιο

2. το εποπτικό συμβούλιο ελέγχει τις πράξεις του Δ.Σ. και την τήρηση των διατάξεων του νόμου, του καταστατικού και των αποφάσεων της Γ.Σ. και του πειθαρχικού συμβουλίου.**έχει δικαίωμα και καθήκον να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείων του συνεταιρισμού, να διενεργεί λογιστικό και διαχειριστικό έλεγχο και να παρακολουθεί την πορεία των υποθέσεων του συνεταιρισμού.**

Άρθρο 21 Γενικά περί Εποπτικού Συμβουλίου

1. το εποπτικό συμβούλιο ασκεί εποπτεία και έλεγχο στις πράξεις και τη διαχείριση του Δ.Σ.....

4. το εποπτικό συμβούλιο συνέρχεται τουλάχιστον ανά μήνα.....

Άρθρο 22 Καθήκοντα Προέδρου-Αντιπροέδρου-Γ. Γραμματέα-Ταμία Δ.Σ

Ο πρόεδρος του Δ.Σ. μεταξύ άλλων συγκαλεί τούτο και εισηγείται σ' αυτό, επιμελείται για την ορθή εκτέλεση των αποφάσεων όλων των οργάνων του συνεταιρισμού, ήτοι του Δ.Σ., του Εποπτικού και Πειθαρχικού Συμβουλίου και της Γ.Σ., υπογράφει όλα τα έγγραφα του συν/μού με τον Γραμματέα ή άλλο εντεταλμένο μέλος του Δ.Σ., **επιβλέπει τα διάφορα τμήματα και υπηρεσίες του συν/μού**, υπογράφει τις εντολές προς πληρωμή ή είσπραξη προς το Ταμείο, εκθέτει τον απολογισμό διαχείρισης του Δ.Σ.....

Άρθρο 23 Δικαιώματα-Καθήκοντα-Υποχρεώσεις του Εποπτικού Συμβουλίου

1. το Εποπτικό Συμβούλιο εποπτεύει και ελέγχει, αν οι πράξεις του Δ.Σ. συμφωνούν με τις διατάξεις του νόμου, του καταστατικού, τις αποφάσεις της Γ.Σ. και τον εσωτερικό Κανονισμό λειτουργίας

2. δικαιούται να εξετάζει οποτεδήποτε τα έγγραφα, βιβλία καθώς και κάθε στοιχείο του συν/μού και να ζητά εξήγηση και ενημέρωση από το Δ.Σ.....

5. το Εποπτικό Συμβούλιο διενεργεί και όσα άλλα έργα-εξουσίες αναθέτονται σε αυτό, από το Νόμο ή το παρόν καταστατικό (π.χ. από τα άρθρα 19, 20, 22, 12 κ.α)

6. το Εποπτικό Συμβούλιο δια του προϊσταμένου του υποχρεούται να ενημερώνει άμεσα το Δ.Σ. για κάθε παρατήρησή του.

Άρθρο 45 Προσωπικό συνεταιρισμού

1. το προσωπικό κύριο και βοηθητικό, τακτικό ή έκτακτο και προσλαμβάνεται και απολύεται από το Δ.Σ. που καθορίζει και την αμοιβή του
3. το Δ.Σ. μπορεί να προσλαμβάνει Διευθυντή για τις εργασίες του συν/μού
4. ο Διευθυντής ασκεί τα καθήκοντά του, υπό την επίβλεψη και έλεγχο του Δ.Σ. μέσα στα όρια του νόμου του καταστατικού, των αποφάσεων των Γ.Σ. και γενικά των αποφάσεων των οργάνων αυτού.

Επειδή, μεταξύ των άλλων ισχυρίζονται, ότι, “ είχε προσληφθεί αρμόδιος διευθυντής, ώστε να επιμελείται της νόμιμης και φυσιολογικής λειτουργίας του συν/μού και φυσικά είχε και την εποπτεία του λογιστηρίου”, επιπλέον δε, ως ομολογείται, ‘....’φυσικά ο πρόεδρος σαν υπεύθυνος θα έπρεπε να μεριμνήσει για να μη συμβούν τέτοια γεγονότα....”, η ομολογία αυτή και μόνο, σε συνδυασμό, τόσο με τα προαναφερθέντα άρθρα του καταστατικού, όσο και από τα προαναφερόμενα πεπραγμένα της υπεύθυνης λογίστριας, αποδεικνύει ότι οι εκάστοτε διατελέσαντες Πρόεδροι κατά το χρονικό διάστημα της θητείας των, δεν επέδειξαν την δέουσα επιμέλεια προς διαφύλαξη των κλαπέντων βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 935/1977, 1664/1971 1076635/16/0015/14.7.2008 έγγραφο Υπ. Οικ.), και δεν ασκούσαν την προσήκουσα εποπτεία τόσο στον ορισθέντα διευθυντή, όσο και στη λογίστρια, και ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί των δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται.

Επειδή, “η παράλειψη εκ μέρους της εταιρίας να προσκομίσει και να επιδείξει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της, εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς την περίπτωση της μη τήρησης διαφύλαξης λογιστικών βιβλίων και ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως και κατά συνέπεια, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών αρχών της επιχειρήσεως.Εξάλλου, από την παράλειψη του υπόχρεοι επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της φορολογικής αρχής για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεώς του. Τα ανωτέρω, όμως, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου είναι εξαιρετικώς δυσχερές, η απόδειξη δε της συνδρομής της προϋποθέσεως αυτής βαρύνει τη φορολογική αρχή.” ΣτΕ 1038/2011.

Επειδή, σύμφωνα με την 1165/2009 απόφαση του ΣτΕ, “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. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός 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. Οι περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, των βιβλίων και στοιχείων, εξομοιώνονται και από την άποψη της προσαυξήσεως του συντελεστή καθαρού κέρδους, με την περίπτωση της μη τήρησης των προβλεπόμενων από τον νόμο, βιβλίων και στοιχείων. ...

6. 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. Εξ άλλου, και η**

προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους, μη επιβαλλόμενη ως κύρωση, αποσκοπεί στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Επομένως, οι ως άνω περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, των βιβλίων και στοιχείων, εξομοιώνονται και από την άποψη της προσαυξήσεως του συντελεστή καθαρού κέρδους, με την περίπτωση της μη τηρήσεως των προβλεπόμενων από τον νόμο, βιβλίων και στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3358/2007, 2457-59/2005, 2210/2003, 3442/2001 7μ, 1888/1998 7μ, 1998/1995, 428/1989, 526/1988, 2490/1984, 2930/1978 κ.ά.).”
Σχετικές και οι 1998/1995, 701/2001, 303/2012, 2116/2013, 1163/2012 αποφάσεις του ΣτΕ.

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στην υπ’ αριθ./2013 απόφαση του ΣτΕ, με την οποία έχει κριθεί, ότι ... “Το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού δεν αντίκειται στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, ούτε αποτελεί κύρωση, όπως άλλωστε και η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους, διότι δεν υφίσταται αντίθεση προς τη νομολογία του ΕΔΔΑ και του ΣτΕ, που έχει κρίνει νόμιμο το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού.” Όμοια και η 4606/2013 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, η απώλεια βιβλίων δύναται να γίνει αποδεκτή από τη φορολογική αρχή και να μην επιβληθούν κυρώσεις του ΚΒΣ, εφόσον αποδεικνύεται ότι, ο επιτηδευματίας κατέβαλε την εκ των περιστάσεων δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους (ΣτΕ 825/1979, 1664/1971, 3564/1976, 3564/1976, 935/1977). Η απώλεια όμως, των βιβλίων, έστω και για λόγους ανωτέρας βίας, οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας του ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων. (σχετικές αποφάσεις ΣτΕ 2928/78, 4424/77, 3428-31/75, 2490/84 – Σταματόπουλος-Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, 3^η έκδοση 11^ο, 2005, σελ 265).

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), ορίζουν, ότι:

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

α)... β)... γ)... δ)... ε)... 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, εφαρμοζόμενων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ζ).... η).... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 30. Ακαθάριστο εισόδημα

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α).... β).....γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσηκούσας 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.

Άρθρο 32. Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισοδημάτων 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)β) 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%).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1087/10.6.2005 - ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

“2.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.3296/2004, 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.2238/1994, 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, οι διατάξεις του άρθρου 7 του Π.Δ. 186/1992, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 7. Βιβλία τρίτης κατηγορίας

§1.Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

§3.Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Επειδή, α) σύμφωνα με το άρθρο 26 του Π.Δ. 186/1992 και του άρθρου 29 του ν. 2238/1994, “ η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα ... και οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας κλείνουν διαχειριστική περίοδο την 30ή Ιουνίου ή την 31 η Δεκεμβρίου κάθε έτους ”,

β) σύμφωνα με το άρθρο 33 του καταστατικού του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, “το λογιστικό έτος αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ιδίου έτους ”,

γ) από τον συνδυασμό των διατάξεων (παρ.1 του άρθρου 30, παρ. 7 του άρθρου 48, περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 105, και περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/1994), καθιερώνεται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958).

δ) δεν υπεβλήθησαν δηλώσεις φόρου εισοδήματος (άρθρο 107 ν. 2238/94) για κανένα από τα κρινόμενα έτη 2004-2008,

ε) δεν υπεβλήθησαν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (άρθρο 20 Π.Δ. 186/92) για τις υπό κρίση χρήσεις 2004, 2005 και 2006, παρά μόνο για τις χρήσεις 2007 και 2008, δηλώνεται δε από τρίτους, είτε ως πελάτης είτε ως προμηθευτής με τις εν λόγω συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, που αυτοί υπέβαλλαν κατά τις αντίστοιχες υπό κρίση χρήσεις,

στ) δεν επεδείχθησαν το σύνολο των βιβλίων για καμία από τις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις, παρά μόνο μέρος του ισοζυγίου Γενικών-Αναλυτικών καθολικών για τη διαχειριστική χρήση 2004, ούτε δε, το γενικό και αναλυτικό καθολικό από όπου πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων,

ζ) δεν επεδείχθησαν το σύνολο των στοιχείων (εσόδων-εξόδων) για καμία από τις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις, παρά μέρος αυτών,

η) δεν αποδεικνύεται ανωτέρα βία ως προς τη κλοπή των βιβλίων και στοιχείων,

Επειδή, βάσει των ανωτέρω δεν κατέστη εφικτή η διενέργεια επαληθεύσεων, καθώς και η συνακόλουθη εξαγωγή διαπιστώσεων και συμπερασμάτων για το δηλωθέν αντικείμενο εργασιών του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, τα ακαθάριστα έσοδά του, τις δαπάνες του και τα οικονομικά αποτελέσματα (περιθώρια μικτού κέρδους), λόγω μη επίδειξης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, **με τα οποία διενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές.**

Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι, να καθίστανται ανέφικτες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ολοκλήρωση του ελέγχου και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της υπό κρίση χρήσης, και ως εκ τούτου, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ΚΒΣ του προσφεύγοντος συνεταιρισμού Ανεπαρκή και Ανακριβή εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του πΔ 186/92 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και Καθαρά Κέρδη) εξωλογιστικά κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 περ. γ και 32 παρ. 1 του ν. 2238/94, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διέθετε ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του προσφεύγοντος συνεταιρισμού.

Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, δια του νομίμου εκπροσώπου του κ. του, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, “..... με πρόσφατες αποφάσεις του, το ΣτΕ έκρινε αντισυνταγματικό το καθεστώς της παράτασης του χρόνου παραγραφής, εφόσον ξεπερνά το ένα έτος και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεσπίζεται με διάταξη το αργότερο το επόμενο έτος από αυτό που γεννιέται η φορολογική υποχρέωση. για τη χρήση 2004 ξεκίνησε την 31.12.2005 και έληξε την 31.12.2010. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν όταν σε θάρος του φορολογούμενου υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατ’ άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, καθώς δυνάμει της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό επεκτείνεται από 5ετία σε 10ετία, στην προκειμένη περίπτωση αυτή η χρήση 2004 παραγράφεται την 31.12.2015.....”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. **Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.** Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

*****Μετά τη λέξη «εισφορών» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 11, τέθηκε όπως προστέθηκε η λέξη «προστίμων,» και προστέθηκαν εδάφια τρίτο και τέταρτο με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του ν. [4254/2014](#) από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2..

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

§1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1154/04.10.2017 Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

“1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

α) Με τη με αριθ. [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με άρθ. 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του Κανόνα ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με άρθ. 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του Κανόνα (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', του Κανόνα ν.4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με άρθ. 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.....

ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ.....”.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής χρήσης 2004 έχει υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το 2017, ο ισχυρισμός αυτός **απορρίπτεται** ως στηριζόμενος σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, διότι, ο προσφεύγων για την υπό κρίση διαχειριστική χρήση 2004, **δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος**, και σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις των άρθρων **84 § 5** του **ν. 2238/1994**, **72 § 11** και **73** του **ν. 4174/2013**, 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.

Συνεπώς, εφόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01 – 31.12.2004, προέκυψε η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, προστίμων κλπ, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από του τέλους της λήξης της προθεσμίας για επίδοση της δήλωσης, ήτοι ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται την 31.12.2020, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για επιβολή και κοινοποίηση φόρων, απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζουν, ότι:

Α) άρθρο 63. Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή

§6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Β) άρθρο 36. Παραγραφή

§1. 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.....

§2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) β) γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, κατόπιν ακύρωσης της υπ αριθμ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. /11.07.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του με την Επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρο του ΔΣ (για το διάστημα από 18-04-2005 έως 18-12-2005) του ΣΤΑΜΑΤΙΟΥ, και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθμ. /22.05.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	0,00	248.409,23	248.409,23
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	0,00	248.409,23	248.409,23

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		0,00	248.409,23	248.409,23
Φόρος 32%	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	0,00	86.943,23	86.943,23
Συμπληρωματικός φόρος 3%			0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		0,00	86.943,23	86.943,23
Φόρος προκαταβληθείς		0,00	0,00	0,00
Φόρος παρακρατηθείς		0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		0,00	86.943,23	86.943,23
Προκαταβολή φόρου		0,00	0,00	0,00
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			104.331,88	104.331,88
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	0,00	191.275,11	191.275,11
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.