



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 02/05/2017

Αριθμός απόφασης: **1096**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . **του** ..., κατοίκου, επί της οδού ... -Τ.Κ., υπό τη φερόμενη ιδιότητά του ως Διευθύνοντος Συμβούλου, (συνυπόχρεου) της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας ΟΤΑ «.» – **Α.Φ.Μ.**, με διακριτικό τίτλο «.....», κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες που παρέχονται από οργανώσεις για τα ανθρώπινα δικαιώματα και διεύθυνση έδρας επί της οδού . . αριθ. .. –... κατά: α) της με αριθμ. .../.../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, β) της με αριθμ. .../.../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, γ) της με αριθμ. .../.../...-

2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, δ) της με αριθμ. .../.../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, ε) της με αριθμ./.../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, στ) της με αριθμ. .../.../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και ζ) της με αριθμ. .../.../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό .../.../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 8.514,83 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 10.217,80 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 18.732,63 €.

-Με την με αριθμό .../.../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχ/σης κύριος φόρος ύψους, 9.779,04 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 11.734,85 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 21.513,89 €.

-Με την με αριθμό .../.../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχ/σης κύριος φόρος ύψους, 12.156,61 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 14.587,93 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 26.744,54 €.

-Με την με αριθμό .../.../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχ/σης κύριος φόρος ύψους, 12.770,70 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 15.324,84 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 28.095,54 €.

-Με την με αριθμό .../.../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος

της υπόχρεης επιχ/σης κύριος φόρος ύψους, 6.458,12 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.749,75 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.207,87 €.

-Με την με **αριθμό .../.../...-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχ/σης κύριος φόρος ύψους, 24.887,67 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 29.865,20 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 54.752,87 €.

-Με την με **αριθμό .../.../...-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχ/σης κύριος φόρος ύψους, 13.923,90 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 16.708,68 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 30.632,58 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2003-2010 από τη Δ.Ο.Υ. ..., με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α .../02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./...-2014 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../...-2013 εντολής ελεγχ. .

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ..../....-2012 ΠΟΡΙΣΜΑΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΚΤΑΚΤΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ, της Οικονομικής Επιθεώρησης Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, σύμφωνα με την οποία κατά τον έκτακτο διαχειριστικό έλεγχο τον οποίο διενήργησε ο Οικονομικός Επιθεωρητής κ^{ος} . . , ο οποίος βάσει της εντολής εκτείνεται στα έτη 2002 μέχρι και 2010, διαπιστώθηκε πως η διοίκηση της υπόχρεης εταιρίας προέβη σε πράξεις και πρακτικές διαχείρισης που δεν χαρακτηρίζονται από την αναμενόμενη σύνεση. Οι ενέργειες αυτές είχαν ως αποτέλεσμα να προβεί στην σύνταξη και δημοσίευση ανακριβών Ισολογισμών, αλλά και να ζημιωθεί η επιχείρηση.

Για την υπόχρεη επιχείρηση, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου Γ/ΕΞ/...-1/23-10-2012 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ανάπτυξης – Τμήμα Εμπορίου & Τουρισμού – Δ/ση Ανάπτυξης Π.Ε. Ξάνθης, καταχωρίστηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, στις 23-10-2012, το από 17-10-2012 Πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων της, με το οποίο αποφασίσθηκε η λύση της και η θέση της σε εκκαθάριση.

Εκκαθαριστές ορίστηκαν οι: α) . . τ. ... – Α.Φ.Μ. & β) . . τ. – Α.Φ.Μ. Με την με αριθμό .../2015 απόφαση-Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας του Ειρηνοδικείου ..., έγινε δεκτή η αίτηση αντικατάστασης που υπέβαλλε ο εκκαθαριστής . . τ. ... και στην θέση του διορίσθηκε ο . . τ.

Από τις επιτόπιες επισκέψεις του ελέγχου μαζί με τους ορισθέντες εκκαθαριστές, ... &, στα γραφεία της υπόχρεης, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

1. Τα γραφεία στέγασης της υπόχρεης καταλάμβαναν ολόκληρο τον 1^ο όροφο του κτιρίου επιφάνειας 150τ.μ. περίπου.

2. Σε όλους τους χώρους υπήρχαν διάσπαρτα διάφορα φορολογικά στοιχεία χωρίς κάποια χρονολογική ή άλλη σειρά, μπερδεμένα και ανακατεμένα μεταξύ τους
3. Οι βιβλιοθήκες & τα ερμάρια των γραφείων βρίσκονταν σε πλήρη αταξία.
4. Οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές ήταν ασύνδετοι μεταξύ τους και ήταν αβέβαιο εάν λειτουργούσαν.
5. Από τις προσπάθειες που καταβλήθηκαν από τον έλεγχο και τους εκκαθαριστές κατέστη δυνατό να βρεθούν μόνο δύο (2) ντοσιέ με εκτυπώσεις Ισοζυγίων.
6. Δεν κατέστη δυνατό να βρεθούν:
 1. το σύνολο του με Α.Π.Θ. 2329/28-03-2002 – με σελίδες θεώρησης από 1 έως 400, ΕΝΙΑΙΟ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟ ΧΑΡΤΙ ΠΟΛΛΑΠΛΗΣ ΧΡΗΣΗΣ, το οποίο χρησιμοποιούνταν ως:
 - α) ΓΕΝΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ,
 - β) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ &
 - γ) ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ.
 2. Οι σελίδες από 324 έως 500, του με Α.Π.Θ./07-10-2002 – με σελίδες θεώρησης από 1 έως 500, ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ.
 3. Οι σελίδες από 291 έως 456, του με Α.Π.Θ./19-10-2004 με σελίδες θεώρησης από 1 έως 500, ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ.
 4. Το με Α.Π.Θ./14-02-1997 Βιβλίο Απογραφών – Ισολογισμού με σελίδες θεώρησης από 1 έως 400.
 5. Το με Α.Π.Θ. .../14-02-1997 βιβλίο Μητρώο Παγίων, με σελίδες θεώρησης από 1 έως 200.
 6. Το με Α.Π.Θ. .../14-02-1997 βιβλίο Επενδύσεων, με σελίδες θεώρησης από 1 έως 200.Η γενική εικόνα που παρουσίαζαν όλα τα γραφεία της εταιρείας, από το γραφείο του Διευθυντή μέχρι και την Γραμματεία ήταν εικόνα χάους και εγκατάλειψης.
7. Οι εκκαθαριστές παρέδωσαν στον έλεγχο:
 - α) το με αριθμό πρωτοκόλλου Γ/ΕΞ/...-1/23-10-2012 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ανάπτυξης – Τμήμα Εμπορίου & Τουρισμού – Δ/ση Ανάπτυξης Π.Ε., με το από 17-10-2012 Πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων της υπόχρεης εταιρίας με το οποίο αποφασίσθηκε η λύση της και η θέση της σε εκκαθάριση
 - β) το με ημερομηνία 13-11-2014 ΠΡΑΚΤΙΚΟ παράδοσης και παραλαβής ταμείου της Ε.Α.ΠΑ.Ξ Α.Ε., μεταξύ αυτών και της υπαλλήλου της επιχείρησης . . και
 - γ) την με ημερομηνία-2014 ΑΝΑΦΟΡΑ (κατά το άρθρο 40 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας) προς τον κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών με κοινοποίηση στην κ. Ανακρίτρια του Πρωτοδικείου, σύμφωνα με το οποίο ανήγγειλαν αξιόποινες πράξεις που συνδέονται με την απώλεια, αφαίρεση κινητών πραγμάτων κτλ.

Λόγω της μη εύρεσης-προσκόμισης των τηρουμένων βιβλίων από την υπόχρεη επιχείρηση δεν κατέστη δυνατό να διενεργηθούν οι υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, με βάση το άρθρο 28 παρ.2 του Ν. 3296/04 (ΦΕΚ Α΄ 253/14-12-2004) και τα άρθρα 2, 3 και 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (ΦΕΚ Β΄ 302/8.3.2005) καθώς και τις παρ 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α΄/ΠΟΛ.1081/23.5.2005 (ΦΕΚ Β΄706/25.5.2005).

Απο τον έλεγχο διαπιστώθηκαν παρατυπίες και παραλείψεις μεγάλης έκτασης, οι οποίες και κατέστησαν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος έκρινε, για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, τα βιβλία ΑΝΑΚΡΙΒΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ), προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (άρθρο 32 του Ν.2238/94 κ.λπ.). και επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της υπόχρεης ως ακολούθως:

1. Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2003 έως 31/12/2003

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου:2.554.639,69 €

2. Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2004 έως 31/12/2004

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου:2.964.378,73 €

3. Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2005 έως 31/12/2005

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου:3.390.383,54 €

4. Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2006 έως 31/12/2006

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου:3.400.709,66 €

5. Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2007 έως 31/12/2007

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου:1.655.480,07 €

6. Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2008 έως 31/12/2008

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου:1.890.757,54 €

7. Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2009 έως 31/12/2009

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου:2.242.403,86 €

Κατόπι των παραπάνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τις εκροές της υπόχρεης, με βάση το άρθρο 48 παρ 3 του Ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εισοδήματος για τις υπό κρίση χρήσεις και καταλόγισε την

προκύπτουσα διαφορά του ΦΠΑ, καθώς τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2523/97.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η έκθεση ελέγχου είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και κατ' επέκταση, οι στηριζόμενες σ' αυτή προσβαλλόμενες πράξεις. Οι λογιστικές «παρατυπίες» γινόταν προς διευκόλυνση των διαδικασιών και προς αποφυγή καθυστερήσεως πληρωμής των εργαζομένων της και θα μπορούσαν να αποφευχθούν μόνο εφόσον η είχε δική της ταμειακή ευχέρεια και ρευστότητα από άλλους πόρους. Οι «παρατυπίες» αυτές είχαν μεγάλες παρενέργειες και οδήγησαν τον έλεγχο σε εσφαλμένο πόρισμα. Το αντικείμενο δραστηριοποίησης της υπόχρεης είχε σαν αποτέλεσμα να μην λειτουργεί με σκοπό το κέρδος, αφού απώτερος σκοπός ήταν η εκτέλεση του αναληφθέντος έργου δια των προγραμματικών συμβάσεων και η εξόφληση αυτού σύμφωνα με τη σύμβαση, χωρίς να προβλέπεται στη σύμβαση κάποιο ποσοστό κέρδους. Συνεπώς εσφαλμένα υπολογίζονται κέρδη στην εταιρία με συντελεστές από 3% έως 10% σε κάθε εταιρική χρήση, αφού δεν υπήρχε κανένα περιθώριο κέρδους στην λειτουργία τηςΕπίσης δεν ευθύνεται για την απώλεια και τη μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων ενώπιον του φορολογικού ελέγχου, καθώς ο ίδιος είχε παραιτηθεί από τη θέση του διευθύνοντος συμβούλου από 18-03-2010, καθώς επίσης και ότι ουδέποτε άσκησε εν τοις πράγμασι καθήκοντα διαχειριστή, αφού στην πραγματικότητα είχε εξουσιοδοτήσει για κάθε είσπραξη και πληρωμή τον Διευθυντή της επιχείρησης και οικονομολόγο κ...
- 2) Δεν συντρέχουν οι προβλεπόμενες από την διάταξη του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 προϋποθέσεις για την εγκαθίδρυση της προσωπικής του ευθύνης. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υπόχρεος, κατά την φορολογική αρχή, έχει απολέσει την σχετική ιδιότητα και μάλιστα για οποιοδήποτε λόγο, η οποία επάγεται την πρόσθετη ευθύνη του, κατά τον κρίσιμο χρόνο της λύσης του νομικού προσώπου, δεν καθίσταται επουδενί προσωπικά και αλληλέγγυα ευθυνόμενος με την οφειλέτρια εταιρεία.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και τελών για τις υπό κρίση χρήσεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η έκθεση ελέγχου είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και κατ' επέκταση οι προσβαλλόμενες πράξεις

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα»

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. ... Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «..... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «..... Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 παρ. 4 του ΚΔΔ ορίζεται 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στο άρθρο 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, στο άρθρο 32 του Ν 2238/1994 (κωδικοποιημένο με το Ν 3220/2004) ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α΄ έως δ΄ προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή 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, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. 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.

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.

Σε περίπτωση εξολογιστικού 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 καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%.»

Επειδή, στο άρθρο 32 του Ν 2238/1994 (κωδικοποιημένο με το Ν. 3296/2004) ορίζεται ότι: «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 εξολογιστικώς 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.

δ).....

Σε περίπτωση εξολογιστικού 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, στην ΠΟΛ 1087/10-06-2015 με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/1.3.05 Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων» καθώς και για λοιπά θέματα ελέγχου), καθορίζονται τα κριτήρια επιλογής των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών για τακτικό φορολογικό έλεγχο, **οι διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και η διαδικασία ελέγχου γενικά, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό. Συγκεκριμένα στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1037/2005 ορίζονται οι γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται για τους τηρούντες Α' ή Β' ή Γ' κατηγορίας**

βιβλία του ΚΒΣ , στο άρθρο 3Γ ορίζονται οι ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις για τους τηρούντες Γ' κατηγορίας βιβλία του ΚΒΣ όπως και η υπόχρεη, στο άρθρο 4 ορίζονται οι πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και στο άρθρο 5 ορίζονται οι διαδικασίες για τον έλεγχο των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, όπως Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κάθε είδους, χαρτόσημο, κλπ. Με την παράγραφο 3 ορίζονται συγκεκριμένες επαληθεύσεις που πρέπει υποχρεωτικά κατ' ελάχιστο όριο να διενεργούνται ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα [άρθρα 42α έως και 42ε του Ν. 2190/1920](#) ο ισολογισμός της ΑΕ, που συντάσσεται ετησίως, πρέπει να εμφανίζει με απόλυτη σαφήνεια την αληθινή οικονομική κατάσταση της εταιρείας και δη την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως της εταιρείας και των αποτελεσμάτων της χρήσεως αυτής.

Επειδή, στο Π.Δ. 1123/80 (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο), αναφέρονται όλες οι λεπτομέρειες και παρέχονται οι διευκρινίσεις, για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, προσαρμοσμένες προς την 4η οδηγία της ΕΟΚ.

Επειδή σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, είχε δοθεί εξουσιοδότηση στον Διευθυντή της επιχείρησης, ΔΕΡΕ ΓΕΩΡΓΙΟ, να εκτελεί τις εισπράξεις και τις πληρωμές, πλην όμως δεν προσκομίστηκε κανένα σχετικό έγγραφο που να αποδεικνύει αυτόν τον ισχυρισμό.

Επειδή η ύπαρξη εξωτερικού συνεργάτη – λογιστή για την λογιστική και φορολογική παρακολούθηση των υποχρεώσεων της επιχείρησης δεν τον απαλλάσσει των ευθυνών της διοίκησης.

Επειδή, με τη Γνωμ 137/2014 το ΝΣΚ πραγματεύτηκε το ερώτημα εάν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ΚΦΕ στην περίπτωση που πραγματοποιηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών και απορρίπτονται εισροές λόγω μη προσκόμισης των παραστατικών εγγράφων ή και των βιβλίων νομικού προσώπου, κατά τη διάρκεια της λειτουργίας αυτού, από τον κατά το χρόνο του ελέγχου διαχειριστή αυτού, χωρίς να είναι δυνατή η διαπίστωση της χρέωσης ή μη του ΦΠΑ στα εκδοθέντα παραστατικά ή της νόμιμης απαλλαγής των εν λόγω συναλλαγών από το φόρο και περαιτέρω εάν η ευθύνη βαρύνει μόνον τους κατά τον χρόνο του ελέγχου διοικούντες το νομικό πρόσωπο ή και τους κατά την ελεγχόμενη χρήση διοικούντες αυτό. Επί του συγκεκριμένου ερωτήματος το ΝΣΚ γνωμοδότησε ότι: « *Καθόσον, όμως, αφορά στην αστική συνευθύνη από φόρο προστιθέμενης αξίας που επιβλήθηκε στο νομικό πρόσωπο κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισροών του, δεν είναι δυνατή η κατανομή της, κατά τις διακρίσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι, επί εξωλογιστικού προσδιορισμού, ως εν προκειμένω, όπου δεν τίθενται υπόψη του ελέγχου βιβλία και*

στοιχεία, είναι αντικειμενικά αδύνατη η ελεγκτική διαπίστωση της χρέωσης και της απόδοσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατ' εφαρμογή των διακρίσεων που διαλαμβάνονται στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994. Συνεπώς, στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού η προσωπική και εις ολόκληρον συνευθύνη με το νομικό πρόσωπο για τις, μετά την 1.12.1998, οφειλές αυτού, που προέκυψαν από Φ.Π.Α κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρι εξοφλήσεως».

Επειδή στην από .../2016 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., που εδράζεται επί της από/2016 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν. Τα βιβλία της υπόχρεης **κρίθηκαν ανακριβή** και ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι:

- ΔΕΝ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΤΗΡΟΥΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ.
- ΔΕΝ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΙΣΟΖΥΓΙΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΟΥ – ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ.
- ΔΕΝ ΣΤΑΘΗΚΕ ΕΦΙΚΤΟ να διαπιστωθεί η ορθή καταχώρηση των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά.

Επιπρόσθετα, δεν βρέθηκαν:

1. το σύνολο του με Αριθμού Πράξης Θεώρησης .../28-03-2002 – με σελίδες θεώρησης από 1 έως 400, ΕΝΙΑΙΟ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟ ΧΑΡΤΙ ΠΟΛΛΑΠΛΗΣ ΧΡΗΣΗΣ, το οποίο χρησιμοποιούνταν ως:
α) ΓΕΝΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ, β) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ & γ) ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ.
2. Οι σελίδες από 324 έως 500, του με Α.Π.Θ. .../07-10-2002 – με σελίδες θεώρησης από 1 έως 500, ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ.
3. Οι σελίδες από 291 έως 456, του με Α.Π.Θ. .../19-10-2004 με σελίδες θεώρησης από 1 έως 500, ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ.
4. Το με Α.Π.Θ. .../14-02-1997 Βιβλίο Απογραφών – Ισολογισμού με σελίδες θεώρησης από 1 έως 400.
5. Το με Α.Π.Θ. .../14-02-1997 βιβλίο Μητρώο Παγίων, με σελίδες θεώρησης από 1 έως 200.
6. Το με Α.Π.Θ. .../14-02-1997 βιβλίο Επενδύσεων, με σελίδες θεώρησης από 1 έως 200.

Επειδή βάσει της με αρ. πρωτ. ΕΜΠ..../11-04-2012 Πορισματικής Έκθεσης Έκτακτου Διαχειριστικού Ελέγχου της Οικονομικής Επιθεώρησης Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, σύμφωνα με την οποία κατά τον έκτακτο διαχειριστικό έλεγχο των ετών από 2002 μέχρι και 2010,

διαπιστώθηκε ότι «η διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας προέβη σε πράξεις και πρακτικές διαχείρισης που δεν χαρακτηρίζονται από την αναμενόμενη σύνεση. Οι ενέργειες αυτές είχαν ως αποτέλεσμα να προβεί στην σύνταξη και δημοσίευση ανακριβών Ισολογισμών, αλλά και να ζημιωθεί η επιχείρηση».

Σύμφωνα με την έκθεση αυτή διαπιστώθηκαν ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, από το 2003 έως το 2010, παραλείψεις, ανακρίβειες και αναντιστοιχίες οι οποίες συνοψίζονται στα εξής:

«....Διαπιστώνεται διαφορά μεταξύ των πραγματικών υπολοίπων των καταθέσεων όψεως (βάσει των εγγράφων των Τραπεζών) και αυτών των βιβλίων και του Ισολογισμού.

Η ανακριβής σύνταξη και μη επίδειξη της απαιτούμενης επιμέλειας και συνέπειας στην λογιστική αποτύπωση των πραγματικών δεδομένων και στις οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμοί, Αποτελέσματα εκμετάλλευσης) έχει ιδιαίτερη σημασία, αν αναλογιστεί κανείς ότι ο Ισολογισμός οφείλει να εμφανίζει την πραγματική κατάσταση των οικονομικών της επιχείρησης και για αυτό περιβάλλεται με τον απαραίτητο τύπο της δημοσιότητας. Στην συγκεκριμένη όμως περίπτωση τα δημοσιευμένα – κατ' έτος - στοιχεία (ΦΕΚ, Τύπος κλπ) δεν αντανakλούν την πραγματική εικόνα της αληθινής οικονομικής κατάστασης της Δημοτικής Α.Ε. και κυρίως στο θέμα των ταμειακών δεδομένων (υπόλοιπα μετρητών και τραπεζικών λογαριασμών), τα οποία δημοσιευμένα στον Ισολογισμό, αποδίδουν την ευρωστία ή μη της επιχείρησης, προς γνώση των τρίτων.

Πέραν των ανωτέρω διαπιστώσεων η ελεγχόμενη δεν επέδειξε την απαιτούμενη συμμόρφωση προς βασικούς κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας , γεγονός το οποίο ανάγεται στις εξής παραβάσεις:

1) Επέδειξε πλημμελή τήρηση του χειρόγραφα τηρούμενου βιβλίου Απογραφών- Ισολογισμών (με αριθ. πράξης θεώρησης 1272/14-2-1997). Η πλημμελής τήρηση μεταξύ άλλων ανάγεται:

α) στην μη συνεχόμενη κατ' ακολουθία ενημέρωση των διαδοχικών σελίδων του βιβλίου.
β) στην μη υπογραφή των διοικούντων και από τον νόμο προβλεπόμενων συνυπογραφόντων των καταχωρημένων οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμού – Κατάστασης Λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσης.

γ) ανακριβή καταχώρηση στοιχείων του ισολογισμού

2) Συνέταξε (και δημοσίευσε) ανακριβείς Ισολογισμούς των ελεγχόμενων χρήσεων

3) Δεν προέβη στην καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Όλες οι παραπάνω παραβάσεις (που αφορούν την μη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 6, 17, 27, 28, 29 του ΠΔ.186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), - καθώς και όσες τυχόν περαιτέρω κατά τον φορολογικό έλεγχο βάσει σχετικού μας πληροφοριακού δελτίου διαπιστωθούν αναλυτικότερα από την αρμόδια Α'Δ.Ο.Υ.-, θα επιφέρουν για την εταιρεία πρόστιμα και προσαυξήσεις τα οποία θα επιβαρύνουν τα οικονομικά της.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1018/2007** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Εάν δεν υπάρχει ούτε συναφές ή συγγενές επάγγελμα ο συντελεστής του οποίου μπορεί να εφαρμοσθεί, τότε θα εφαρμοσθεί ο συντελεστής που θα προκύψει από τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, αφού ληφθεί υπόψη το πραγματοποιούμενο μικτό κέρδος, οι λειτουργικές δαπάνες καθώς και οι ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, (1063323/1287/A0012/3.9.2002, 1030223/597/A0012/15.4.2002, 1033153/15848/Γ0012/23.4.2002 κλπ. έγγραφά μας) και όχι ο μέσος όρος των μ.σ.κ.κ. της κατηγορίας που θα υπαγόταν το επάγγελμα αν είχε γι' αυτό καθοριστεί συντελεστής.

Δηλαδή, σε περίπτωση που από τους ισχύοντες πίνακες μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους δεν προβλέπεται συντελεστής για ένα επάγγελμα, η επιλογή του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος ή ο προσδιορισμός του συντελεστή που τελικά θα εφαρμοστεί όταν δεν υπάρχει συναφές ή συγγενές επάγγελμα, είναι θέμα πραγματικό και επομένως εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ.».

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα υπολογίζονται κέρδη στην εταιρία με συντελεστές από 3% έως 10% σε κάθε εταιρική χρήση, αφού δεν υπήρχε κανένα περιθώριο κέρδους στην λειτουργία της είναι αβάσιμος. Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει και εφαρμόσει έναν συντελεστή σύμφωνα με τον τρόπο λειτουργίας της υπόχρεης, αναλύει λεπτομερώς τον προσδιορισθέντα Μ.Σ.Κ.Κ., ανά έτος ελέγχου και στην παράγραφο ε) συγκεκριμένα αναφέρει: «ε) Επειδή δεν προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ. και δεν βρέθηκε συντελεστής του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος, προσδιορίζουμε συντελεστή με βάση τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και τα διαθέσιμα εν γένει σχετικά στοιχεία.

Πρόκειται για Ανώνυμη Εταιρεία Ο.Τ.Α. του Δήμου ... η οποία για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους ασχολήθηκε κατά κύριο λόγο με την διαχείριση – εκτέλεση Δημοτικών προγραμμάτων.

Ο μέσος όρος των Σ.Κ.Κ., όπως αυτός προκύπτει από τα προσδιορισθέντα κατόπιν ελέγχου βάσει της ΠΟΛ.1144/1998, καθαρά κέρδη των διαχειριστικών περιόδων 2000, 2001 & 2003 είναι αντίστοιχα 0,22%, 0,10% & 0,37%.

Ο μέσος όρος των Σ.Κ.Κ., όπως αυτός προκύπτει από τα δηλωθέντα καθαρά κέρδη των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 & 2009 είναι αντίστοιχα 9,57%, 8,21%, 9,52%, 3,10%, 3,82, & 5,26%.

Οι Σ.Κ.Κ. που μπορούμε να λάβουμε υπόψη μας από τον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και ειδικότερα:

Κωδικός Αριθμός 8101 Ενοικιαστής δημοσίων, δημοτικών, λιμενικών κλπ φόρων - Σ.Κ.Κ.: 14%.

Κωδικός Αριθμός 8054 Παιδικός Σταθμός - Σ.Κ.Κ.: 20%.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω και ειδικά τον τρόπο λειτουργίας της ελεγχόμενης Δημοτικής Επιχείρησης, προσδιορίζουμε τον Μ.Σ.Κ.Κ. σε ποσοστό 8% τον οποίο θα εφαρμόσουμε στα

προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να προσδιορίσουμε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά.»

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη στοιχειοθέτησης/θεμελίωσης της φερόμενης ως αλληλέγγυας και προσωπικής ευθύνης του

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 101 (περί υποκείμενου του φόρου) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 2005), ορίζεται ότι:

«1. Στον φόρο υπόκεινται:

- α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
- β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα .
- γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
- δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
- ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.
- στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες

2.Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα».

Επειδή, στο **άρθρο 115 παρ 1 του ν 2238/1994** ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, ενώ **στην παρ 3** του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, **ευθύνονται**

προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 55 (περί ευθύνης εις ολόκληρον καταβολής του φόρου) περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.)**, ορίζεται ότι:

«Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38,

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά τον χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσης του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 7 Ν.2648/1998, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Ν.2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του Ν.1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'), ήτοι για Φ.Π.Α, καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών.

Επειδή, μετά την έναρξη ισχύος του **Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και, ειδικότερα, με το **άρθρο 50 (περί αλληλέγγυας ευθύνης) παράγραφοι 1 και 2**, ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, για φορολογικές οφειλές που δημιουργούνται από τον χρόνο έναρξης της ισχύος του εν λόγω νόμου, ήτοι από την 01/01/2014 και εφεξής, ενώ για φορολογικές οφειλές των οποίων ο χρόνος γένεσης ήταν έως την 31/12/2013 ισχύουν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις των άρθρων **101 και 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του **άρθρου 50 (περί αλληλέγγυας ευθύνης) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, ορίζεται ότι:

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου, των τόκων και των προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως, μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους, τον Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 Ν. 2238/1994 και 55 ΚΦΠΑ, αλλά και του μεταγενέστερου άρθρου 50 Ν. 4174/2013 θεμελιώνεται εις ολόκληρον (αλληλέγγυα) ευθύνη των προσώπων που αναφέρονται σ' αυτά για τους οφειλόμενους από την εταιρεία φόρους. Η έννοια της εις ολόκληρον ευθύνης έχει την έννοια ότι μέχρι της καταβολής ολόκληρης της οφειλής παραμένουν υπόχρεοι όλοι οι οφειλέτες (εταιρεία και διοικούντες), ενώ σε περίπτωση εξόφλησης της φορολογικής οφειλής από οποιονδήποτε υπόχρεο απαλλάσσονται οι υπόλοιποι.

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν. 2648/1998 εισήχθη η ευθύνη των αναφερόμενων στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 115 Ν. 2238/1994 για την καταβολή των παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος (άρθρο 22 παρ. 6 Ν. 2648/1998), του ΦΠΑ και του Φόρου Κύκλου Εργασιών (άρθρο 22 παρ. 7 Ν. 2648/1998) και κατά τον χρόνο λειτουργίας τους. Συνεπώς, με τη διάταξη αυτή η ευθύνη των διοικούντων εταιρείες για τα φορολογικά τους χρέη επεκτάθηκε **και στο στάδιο της λειτουργίας τους.**

Επειδή, η μετέπειτα λύση της εταιρείας δεν συνεπάγεται και την παύση της ευθύνης των διοικούντων αυτής κατά το στάδιο της λειτουργίας, καθώς η παράλειψη παρακράτησης ή απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου, ΦΠΑ ή Φόρου Κύκλου Εργασιών από τους διοικούντες συνεπάγεται υπαίτια άδικη πράξη τους και καταλαμβάνει όλους όσους ανέλαβαν τη διοίκηση της εταιρείας μέχρι την απόδοση των εν λόγω φόρων».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1020/21-01-2016 με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 137/2014 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ **σχετικά με την ευθύνη των διοικούντων στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού** ορίζεται ότι : «Με την ως άνω γνωμοδότηση έγιναν ομόφωνα δεκτά τα εξής: α) Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 115 Ν. 2238/1994 , στην περίπτωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού η προσωπική και εις ολόκληρον συνευθύνη με το νομικό πρόσωπο για τις, μετά την 1.12.1998, οφειλές αυτού, που προέκυψαν από ΦΠΑ κατά τη διάρκεια λειτουργίας του, **εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του**

ΦΠΑ στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρι εξοφλήσεως, β) Η ως άνω απάντηση δεν διαφοροποιείται ανάλογα με τη φύση των καταλογισθέντων ποσών, δηλαδή ανάλογα με το αν η οφειλή προέκυψε από τις φορολογικές δηλώσεις ή μετά από το φορολογικό έλεγχο της εταιρίας, έστω και αν πραγματοποιείται εξωλογιστικός προσδιορισμός.».

Επειδή, η διοίκηση και εκπροσώπηση της ΑΕ προβλέπεται είτε από το νόμο που τη διέπει είτε από ειδικά προβλεπόμενη ρύθμιση στο καταστατικό αυτής, και ανήκει κατ' αρχάς στο Δ.Σ., το οποίο ενεργεί για το σκοπό αυτό συλλογικά, επιτρέποντας την υποκατάστασή του από έναν ή περισσότερους συμβούλους ή τρίτους, στους οποίους μεταβιβάζονται οι εξουσίες διαχείρισης και εκπροσώπησης, θεμελιώνοντας παράλληλα την (αστική) ευθύνη των οργάνων αυτών του νομικού προσώπου έναντι τρίτων από πράξεις ή παραλείψεις τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Επειδή, η αστική ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες έναντι τρίτων διαφοροποιείται από την ευθύνη των προσώπων αυτών για φορολογικές οφειλές έναντι του Δημοσίου, ευθύνη που θεσπίζεται **με τις ως άνω αναφερόμενες ειδικές διατάξεις, διαφοροποιώντας την** στη φύση της από την πρώτη, καθόσον η ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές έναντι του Δημοσίου είναι **γνήσια αντικειμενική** ευθύνη, σε αντίθεση με τον κανόνα της υποκειμενικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα που ισχύει έναντι των λοιπών τρίτων.

Επειδή, η ευθύνη αυτή των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες, καθώς και τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 για φορολογικές οφειλές της εταιρίας που διοικούν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις είναι ευθύνη άμεση, προσωπική, πρόσθετη και απεριόριστη, καθώς επίσης είναι ευθύνη αντικειμενική και εις ολόκληρον (αλληλέγγυα), συντρέχει δε σωρευτικά με την ευθύνη του νομικού προσώπου ή οποιουδήποτε άλλου διοικούντα το νομικό πρόσωπο στη διάρκεια λειτουργίας ή κατά τη λύση αυτού.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, **βάσει της σύνθεσης των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου** της Εταιρίας Αναβάθμισης Παλιάς Αναπτυξιακή Ανώνυμη Εταιρία Ο.Τ.Α. (...) η οποία ανά περίοδο διαχείρισης δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσης με τα ΦΕΚ 25285/2001, 2045/2003, 11457/2003, 2098/2006, 9687/2008, 2622/2010 και 8722/2010, όπως επίσης αποτυπώνεται στο μηχανογραφικό σύστημα TAXIS, ο προσφεύγων κατείχε τη θέση του Διευθύνοντος Συμβούλου της επιχείρησης από 13/01/1997 έως 18/03/2010.

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **περί παραγραφής** της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 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.*»

Με τις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ρητά ορίζεται ότι: «*1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.*».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

Σύμφωνα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.

Σύμφωνα με την διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Ν 3888/2010, ορίζεται ότι: « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.».

Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.4002/2011 ορίζεται ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.*».

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για*

κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ.5 του Ν. 4141/2013 ορίζεται ότι: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση Φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική φορολογική ή ελεγκτική αρχή».

Σύμφωνα με το άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Στην Αιτιολογική έκθεση του άρθρου 22 του νόμου 4203/2013 αναφέρονται και τα εξής: «... Η διάταξη αυτή αφορά όλα τα φορολογικά αντικείμενα (εισόδημα, ΦΠΑ, κεφάλαιο, ακίνητη περιουσία, κλπ) και καταλαμβάνει περιπτώσεις, οι οποίες χαρακτηρίζονται από πολυπλοκότητα και χρονοβόρες διαδικασίες εξαιτίας του αντικειμένου τους και της εμπλοκής περισσότερων αρχών και φορέων της ημεδαπής και αλλοδαπής (περίπτωση α'). Με την περίπτωση β' αντιμετωπίζονται Επιπροσθέτως, στη διάταξη αυτή εμπίπτουν και οι περιπτώσεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας στοιχείων από το ΣΔΟΕ και τις λοιπές φορολογικές και ελεγκτικές αρχές. Η διάταξη της περίπτωσης β' του παρόντος άρθρου καταλαμβάνει και τις υποθέσεις εκείνες, για τις οποίες έχει εκδοθεί ή πρόκειται να εκδοθεί εντολή ελέγχου, έρευνας ή παραγγελίας μέχρι και τη λήξη του χρόνου παραγραφής, δηλαδή την 31^η Δεκεμβρίου 2013».

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (**ΣΤΕ 888/2016**), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, περαιτέρω, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «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».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. .../...-2014 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ..., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της αριθμ. .../...-2013 εντολής, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι

τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής **του . . του ...-ΑΦΜ ...**, υπό τη φερόμενη ιδιότητά του ως Διευθύνοντος Συμβούλου, (συνυπόχρεου) της υπόχρεης ανώνυμης ΟΤΑ «.» – **Α.Φ.Μ. ...**,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	8.514,83
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	10.217,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	18.732,63 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	9.779,04
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	11.734,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	21.513,89 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	12.156,61
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	14.587,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	26.744,54 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	12.770,70
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	15.324,84
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	28.095,54 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	6.458,12
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	7.749,75
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	14.207,87 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	24.887,67
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	29.865,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	54.752,87 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	13.923,90
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	16.708,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	30.632,58 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**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.