



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26.04.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1066

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

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

4. Την από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «. . . . (....)», ΑΦΜ ..., ως καθολικός διάδοχος της «. . . .», ΑΦΜ . κατά: α) των υπ' αριθ. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και .../....2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα και β) των υπ' αριθ. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και .../...2016 οριστικών πράξεων

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2000, 01/01-31/12/2001, 01/01-31/12/2002, 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και .../....2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα και β) τις υπ' αριθ. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και .../....2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2000, 01/01-31/12/2001, 01/01-31/12/2002, 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «... . . . (....)», ΑΦΜ ..., ως καθολικός διάδοχος της «. . . .», ΑΦΜ ... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2001 επιβλήθηκε σε βάρος της «.. . . .», ΑΦΜ ... φόρος ποσού 179.710,68 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 215.652,81 € , τέλη χαρτοσήμου 4.995,19 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 999,04 € , πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 5.994,23 € και πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 1.198,85 € , δη σύνολο φόρου, τελών και εισφορών 408.550,79 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος της «. . . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 193.993,20 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 232.791,84 € , τέλη χαρτοσήμου 5.477,62 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 1.095,52 € , πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 5.994,23 € και πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 1.198,85 € , δη σύνολο φόρου, τελών και εισφορών 408.550,79 €.

Με την υπ' αριθ. .../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. οικονομικού έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της «. . . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 223.645,26 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 268.374,31 € , τέλη χαρτοσήμου 6.389,86 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 1.277,97 € , πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 7.667,83 € και πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω

τέλη χαρτοσήμου 1.533,57 € , δη σύνολο φόρου, τελών και εισφορών 507.636,80 € και μείωση φόρου για επιστροφή 1.252,00 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της «. . .», ΑΦΜ ... φόρος ποσού 227.501,96 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 273.002,35 € , τέλη χαρτοσήμου 6.500,06 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 1.300,01 € , πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 7.800,07 € και πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 1.560,01 € , δη σύνολο φόρου, τελών και εισφορών 517.664,46 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της «...», ΑΦΜ φόρος ποσού 172.948,74 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 207.538,49 € , τέλη χαρτοσήμου 4.941,39 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 988,28 € , πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 5.929,67 € και πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 1.185,93 € , δη σύνολο φόρου, τελών και εισφορών 393.532,50 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της «. . .», ΑΦΜ ... φόρος ποσού 201.831,40 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 242.197,67 € , δη σύνολο φόρου 444.029,07 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της «. . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 207.017,45 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 248.420,93 € , δη σύνολο φόρου 455.438,38 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της «. . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 162.593,84 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 195.112,61 € , δη σύνολο φόρου 357.706,45 €.

Με την υπ' αριθ./....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000 επιβλήθηκε σε βάρος της «. . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 26.735,84 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 32.083,01 € , δη σύνολο φόρου 58.818,85 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 επιβλήθηκε σε βάρος της «. . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 76.056,36 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 91.267,63 € , δη σύνολο φόρου 167.323,99 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 εκμηδενίστηκε το ποσό φόρου για έκπτωση και επιβλήθηκε σε βάρος της «. . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 6.942,24 € ,

πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 8.330,69 € , δη σύνολο φόρου 15.272,93 € και μείωση πιστωτικού υπολοίπου κατά 1.428,58 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 εκμηδενίστηκε το ποσό φόρου για έκπτωση και επιβλήθηκε σε βάρος της «. . . .», ΑΦΜ ... φόρος ποσού 27.476,29 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 32.971,55 € , δη σύνολο φόρου 60.447,84 € και μείωση πιστωτικού υπολοίπου κατά 1.428,58 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 εκμηδενίστηκε το ποσό φόρου για έκπτωση και επιβλήθηκε σε βάρος της «. . . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 6.933,58 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 8.320,30 € , δη σύνολο φόρου 15.253,88 € και μείωση πιστωτικού υπολοίπου κατά 8.615,64 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 μειώθηκε το ποσό φόρου για έκπτωση της «. . . .», ΑΦΜ κατά 12.976,24 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 εκμηδενίστηκε το ποσό φόρου για έκπτωση και επιβλήθηκε σε βάρος της «. . . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 4.464,02 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 5.356,82 € , δη σύνολο φόρου 9.820,84 € και μείωση πιστωτικού υπολοίπου κατά 66.044,08 €.

Με την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 εκμηδενίστηκε το ποσό φόρου για έκπτωση και επιβλήθηκε σε βάρος της «. . . .», ΑΦΜ φόρος ποσού 9.915,63 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 11.898,76 € , δη σύνολο φόρου 21.814,39 € και μείωση πιστωτικού υπολοίπου κατά 59.192,66 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, λόγω διαπιστωμένων παραβάσεων και παραλείψεων μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης.

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

1) Απόλυτη ακυρότητα της με αριθμό .../....2013 εκθέσεως κατασχέσεως.

- Επί του εγγράφου της Οικονομικής αρχής που τιτλοφορείται «έκθεση κατάσχεσης» ψευδώς αναφέρεται ότι έγινε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων, καθόσον αυτά είχαν ήδη αφαιρεθεί με αποδείξεις παραλαβής – δέσμευσης από την έδρα της δημοτικής επιχείρησης στις 21.09.2005, 20.01.2006 και 23.01.2006 κατά τον τότε γενόμενο έλεγχο από υπαλλήλους της Υποδιεύθυνσης Ειδικών Ελέγχων ..., οπότε και συντάχθηκαν οι με αριθμούς .../21.09.2005,.../20.01.2006 και .../23.01.2006 αποδείξεις παραλαβής. Τα

στοιχεία δε αυτά ουδέποτε της παραδόθηκαν ώστε να κατασχεθούν εκ νέου και κατά συνέπεια οι πράξεις επιβολής προστίμου, οι οποίες στηρίχθηκαν σε μηδέποτε νομίμως κατασχεθέντα στοιχεία πρέπει να ακυρωθούν.

- 2) Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.
- 3) Εσφαλμένος υπολογισμός εξωλογιστικών κερδών φορολογίας εισοδήματος από τον διενεργηθέντα έλεγχο.
 - Αναφορικά με τις υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου χωρίς εστιατόριο β' κατηγορίας, κακώς εφαρμόστηκε ο ΜΣΚΚ 30% που ανταποκρίνεται σε δραστηριότητα ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων αντί του ορθού για την άσκηση της δραστηριότητας της επιχείρησης ΜΣΚΚ 13% που ανταποκρίνεται σε λειτουργία-εκμετάλλευση ξενώνα με παροχή καταλύματος.
 - Αναφορικά με τις υπηρεσίες ύδρευσης θα έπρεπε κατά ορθή εφαρμογή να εφαρμοστεί ο ΜΣΚΚ με κωδικό 5503 – υδροπωλητής γενικά με συντελεστή 22% αντί του συντελεστή 28%.
 - Αναφορικά με τις υπηρεσίες σφαγείου, κακώς εφαρμόστηκε συντελεστής 23% καθώς για τη συγκεκριμένη υπηρεσία δεν υφίσταται μεμονωμένος ΜΣΚΚ και ως εκ τούτου θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη του ελέγχου ο Μ.Ο. 22%.
 - Αναφορικά με τις υπηρεσίες νεκροφόρας, κακώς εφαρμόστηκε συντελεστής 23%, ο οποίος ανταποκρίνεται στην δραστηριότητα εργολάβου τελετών καθώς η επιχείρηση δεν ασκούσε τέτοια οργανωμένη δραστηριότητα εργολάβου τελετών παρά μόνο παραχωρούσε χωρίς οδηγό αυτοκίνητο-νεκροφόρα περιστασιακά και δεν εκτελούνταν τελετές και άρα θα έπρεπε κατά ορθή εφαρμογή των διατάξεων να εφαρμοστεί ΜΣΚΚ λοιπών επαγγελματιών με ποσοστό 22%.
 - Από τα πορίσματα που περιέχονται στην από ...2016 έκθεση που συνοδεύει τις προσβαλλόμενες πράξεις, δεν προκύπτει τουλάχιστον για τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002 ουδεμία περίπτωση από τις περιοριστικά αναφερόμενες του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 διπλασιασμού του συντελεστή προσαύξησης καθαρών κερδών.
- 4) Εσφαλμένος λογιστικός-εξωλογιστικός υπολογισμός φόρου προστιθέμενης αξίας κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 και της ΠΟΛ. 1021/2013.
- 5) Εφαρμογή ευμενέστερων διατάξεων Ν. 4337/2015 ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου φόρου προστιθέμενης αξίας, λόγω ανακρίβειας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 95§5 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει».

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 198 του Κ.Δ.Δ. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων, οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επομένης παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφο του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή. Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής

προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2.3 της ΠΟΛ. 1257/23.10.1998 ορίζεται ότι: «Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον υπόχρεο ή στο παριστάμενο πρόσωπο, όπως τα πρόσωπα αυτά αναλυτικά αναφέρονται στην ανωτέρω παρ. 2.2. Αν αρνηθούν να υπογράψουν την έκθεση κατάσχεσης, το γεγονός αναγράφεται ρητά στην έκθεση (άρθρο 52 του ΚΦΔ). Διευκρινίζεται ότι, στην περίπτωση αυτή, επιτρέπεται η θυροκόλληση στο κατάστημα ή γραφείο του υπόχρεου (άρθρο 65 του ΚΦΔ)».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. II της ΠΟΛ. 1110/18.09.2006 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο «Έκθεση Κατάσχεσης»), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης).

Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταιίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνεταιίρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία.

Τέλος σημειώνεται ότι το άρθρο 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης) παρατίθεται στην 1025532/309/0015/18.3.2003 διαταγή μας, όσον αφορά δε το περιεχόμενο της έκθεσης κατάσχεσης σχετικές οδηγίες έχουν δοθεί με την 1119619/739/0015/ΠΟΛ.1257/23.10.1998 διαταγή μας.»

Επειδή, εν προκειμένω, με τις υπ' αρ. .../2013 για την χρήση 2000, .../2013 για την χρήση 2001, .../2013 για την χρήση 2002, .../2013 για την χρήση 2003, .../2013 για την χρήση 2004, .../2013 για την χρήση 2005 και .../2013 για την χρήση 2007 δικαστικές αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου ... ακυρώθηκαν οι αποφάσεις επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. για τα αντίστοιχα έτη, λόγω της μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σχετικά με την υπ' αριθ. .../....2006 έκθεσης κατάσχεσης και συγκεκριμένα ότι αυτή έγινε στα Γραφεία της ΥΠ.Ε.Ε. Ηπείρου και όχι στην έδρα της επιχείρησης, επιπροσθέτως δε ότι δεν επιδόθηκε αντίγραφο αυτής σε εκπρόσωπο της ελεγχόμενης επιχείρησης. Στα πλαίσια αυτά οι αρμόδιες φορολογικές αρχές συμμορφώθηκαν στις σχετικές αποφάσεις, τηρώντας τον τύπο της διαδικασίας.

Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία των αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου σύμφωνα με τα οποία η «. . . », ΑΦΜ έχει συγχωνευθεί με το νομικό πρόσωπο «. . . » και ήδη έχει απορροφηθεί από το Ν.Π.Ι.Δ. «. . . . (.....)», ΑΦΜ, αναζήτησαν τον νόμιμο εκπρόσωπο (Πρόεδρο Δ.Σ.) αυτής . . (διετέλεσε νόμιμος εκπρόσωπος από2013 έως2014) στον οποίο και γνώρισαν τον σκοπό του ελέγχου. Του παρέδωσαν τα ανεπίσημα και επίσημα βιβλία στοιχεία της «. . . .» **συντάσσοντας πρωτόκολλο αποδέσμευσης** και στη συνέχεια **προέβησαν στην εκ νέου κατάσχεση αυτών συντάσσοντας την αρ. .../....2013 έκθεση κατάσχεσης** η οποία συνυπογράφηκε τόσο από τους αρμόδιους ελεγκτές όσο και από τον . . νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, αντίγραφο δε της οποίας επέδωσαν νομότυπα στον ίδιο αναφέροντας ρητά «ότι πράττουμε τούτο κατά συμμόρφωση προς τις ειρημένες δικαστικές αποφάσεις και προς συμπλήρωση της διαπιστούμενης από αυτές παραλείψεις», τηρώντας με αυτό τον τρόπο τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, ώστε να μην υπάρχει καμία νομική πλημμέλεια, όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πρώτα παρέδωσαν τα ανεπίσημα και επίσημα βιβλία στοιχεία της «. . .» **συντάσσοντας πρωτόκολλο αποδέσμευσης** και στη συνέχεια **προέβησαν στην εκ νέου κατάσχεση αυτών συντάσσοντας την αρ. .../...2013 έκθεση κατάσχεσης.**

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της με αριθμό .../...2013 έκθεσης κατάσχεσης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

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

-Σύμφωνα με το άρθρο **11 Ν. 3513/2006**, οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται **μέχρι 31.12.2008.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

-Σύμφωνα με το άρθρο **29 Ν. 3697/2008**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2009.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

-Σύμφωνα με το άρθρο **10 του 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 το άρθρο **82 του Ν.3842/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.

-Σύμφωνα με το άρθρο **12 παρ. 7 του Ν.3888/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.

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

-Σύμφωνα με το άρθρο **2 του Ν. 4098/2012** η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

-Σύμφωνα με το άρθρο **22 του Ν. 4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

-Σύμφωνα με το άρθρο **22 του Ν. 4337/2015** 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 (ήτοι μέχρι 31-12-2016) 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, περαιτέρω 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».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής, για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις2016, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. .../...-2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ.... /...-2013 εντολής ελέγχου. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία** του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει για τις χρήσεις 2000-2003, ορίζεται ότι: «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, 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) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων [η περίπτωση α' της παρ. 2 του άρθρου 32 αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.» με την παρ. 8 του άρθρου 16 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ Α' 54/20-3-2002) και σύμφωνα με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου ισχύει από 20/3/2002 και μετά].

β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

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 το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές [η φράση «το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές» αντικαταστάθηκε με τη φράση «τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ» με την παρ. 46 του άρθρου 9 του Ν. 2948/2001 (ΦΕΚ Α' 242/19-10-2001) και σύμφωνα το άρθρο 28 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2002 και μετά].

Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει για τις χρήσεις 2004-2007, ορίζεται ότι: «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός

συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

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 ΑΕΠ .../2014 η «. . .», ΑΦΜ ... δεν διαφύλαξε για τις χρήσεις 2000-2005 συνολικά 1.859 στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, ήτοι 771 στοιχεία εσόδων, 924 στοιχεία εξόδων και 164 στοιχεία λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΕΠ .../2015 η «. . .», ΑΦΜ δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων που τήρησε τις χρήσεις 2006-2007.

Επειδή, όπως προκύπτει από το άρθρο 32 του ν. 2238/1994 για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι συντελεστές αυτοί καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1018/2007 ορίζεται ότι: «II. 1. ...Σε όσες περιπτώσεις η επιχείρηση ασχολείται με περισσότερους κλάδους που αντιστοιχούν σε επαγγέλματα που αναφέρονται ξεχωριστά στους πίνακες με διαφορετικό μ.σ.κ.κ., πρέπει να γίνει διαχωρισμός των ακαθάριστων εσόδων (ή των αγορών) κατά κλάδο και να εφαρμοσθεί σ' αυτά ο οικείος μ.σ.κ.κ. για κάθε κλάδο αντίστοιχα. ...

III. Α. 2. Με την Ε. 2103/354/εγκ. 3/10.2.1986 διαταγή μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι για πρώτη φορά καθορισθέντες μ.σ.κ.κ. των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων, έχει διευκρινισθεί ότι στην περίπτωση που για το ασκούμενο επάγγελμα δεν έχει καθοριστεί μ.σ.κ.κ. που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα, για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτών των επαγγελματιών, εφαρμόζεται ο μ.σ.κ.κ. του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος.

Σαν συναφές ή συγγενές επάγγελμα θεωρείται εκείνο που έχει ως αντικείμενο παρόμοιες ή παρεμφερείς εργασίες, λειτουργεί με τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες και πραγματοποιεί το ίδιο περίπου μικτό κέρδος. (ΣΤΕ 1846/1954, 573/1962, 110/1967, εγκ. 16/1969).

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/Α0012/3.9.2002, 1030223/597/Α0012/15.4.2002, 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, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου η «. . .», ΑΦΜ ... ασχολήθηκε με πληθώρα δραστηριοτήτων και η αρμόδια φορολογική αρχή προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη ανά δραστηριότητα.

Επειδή, για όσες δραστηριότητες προβλέπονται μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους αυτοί λήφθηκαν υπόψη. Ενδεικτικά, στην προκειμένη περίπτωση, για την κατέχουσα το

μεγαλύτερο μερίδιο ακαθαρίστων εσόδων δραστηριότητα της ύδρευσης (πώληση νερού με δίκτυο), λήφθηκε υπόψη ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους με κωδικό 8109, επιχείρηση ιδιωτική υδροδοτήσεων γενικά (δίκτυο υδρεύσεως), ο οποίος ανέρχεται σε 28%. Για τις λοιπές δραστηριότητες που από τους πίνακες των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους δεν προβλέπεται κάποιος συντελεστής ορίστηκαν οι συντελεστές των πιο συναφών δραστηριοτήτων με αυτών της «. . .» και για αυτές που δεν υπάρχει συντελεστής, οι συντελεστές ορίστηκαν λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και το γεγονός ότι όλες οι δραστηριότητες ανήκουν στον κλάδο της παροχής υπηρεσιών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού εξωλογιστικών κερδών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 2 του ν. 4038/2012 ορίζεται ότι: «Το Δημόσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις που υπόκεινται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, Α' 248) και εφόσον αποδεδειγμένα δεν επέβαλαν ΦΠΑ κατά την είσπραξη των αμοιβών τους από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν υποχρεούνται να αποδώσουν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν μέχρι 31.12.2011. Πράξεις επιβολής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ή προστίμων που αφορούν στις παραπάνω υπηρεσίες και έχουν εκδοθεί για την ανωτέρω χρονική περίοδο, εφόσον δεν έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος, παύουν να ισχύουν. Ποσά που έχουν βεβαιωθεί βάσει πράξεων, που σύμφωνα με τα ανωτέρω παύουν να ισχύουν, διαγράφονται. Ποσά που καταβλήθηκαν για την αιτία αυτή δεν επιστρέφονται ούτε συμψηφίζονται.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1021/06.02.2013, η οποία παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 4038/2012, ορίζεται ότι: «1. Με την ανωτέρω διάταξη προβλέπεται ότι το Δημόσιο, οι ΟΤΑ και οι δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή οι αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται στην καταβολή ΦΠΑ για πράξεις παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησαν μέχρι 31.12.2011, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν επιρρίψει το φόρο αυτό στους καταναλωτές.

2. Πρόκειται για πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από τους ανωτέρω φορείς κατά το παρελθόν, για τις οποίες δεν επέβαλαν ΦΠΑ από λάθος ερμηνείας των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3, καθώς και του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000). Συγκεκριμένα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται ότι οι δραστηριότητες του δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο άσκησης της δημόσιας εξουσίας τους, δεν συνιστούν φορολογητέες πράξεις, με την προϋπόθεση ότι δεν δημιουργείται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Παράλληλα με τις διατάξεις του άρθρου 22 απαλλάσσονται από το φόρο ορισμένες υπηρεσίες γενικού συμφέροντος, όπως αθλητικές, πολιτιστικές, ψυχαγωγικές κλπ., που πραγματοποιούνται από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα με την προϋπόθεση της μη

στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού. Με τις εν λόγω διατάξεις υπάγονται στο ΦΠΑ υπηρεσίες που παρέχονται από τα ανωτέρω πρόσωπα κατά τέτοιο τρόπο που η μη υπαγωγή τους στο φόρο οδηγεί σε στρέβλωση του ανταγωνισμού με τις λοιπές επιχειρήσεις που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες. Τέτοιες υπηρεσίες είναι για παράδειγμα, υπηρεσίες γυμναστηρίων, διάθεσης αθλητικών εγκαταστάσεων, διοργάνωσης πολιτιστικών δραστηριοτήτων και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων, υπηρεσίες εκκένωσης χώρων συγκέντρωσης λυμάτων με βυτιοφόρα οχήματα κλπ. Υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός αποδεδειγμένα δεν επιρρίφθηκε στους καταναλωτές, συνεπώς δεν εισπράχθηκε από τους κατά νόμο υπόχρεους, εν προκειμένω από το Δημόσιο, τους ΟΤΑ και τις κοινωφελείς ή αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις, και λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν είναι δυνατόν να κληθούν σήμερα οι λήπτες των ανωτέρω υπηρεσιών να πληρώσουν αναδρομικά το ΦΠΑ για όλα τα προηγούμενα χρόνια, με την κοινοποιούμενη διάταξη ορίζεται ότι οι εν λόγω φορείς απαλλάσσονται από την υποχρέωση να αποδώσουν το ΦΠΑ που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτούς μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2011.

3. Επιπλέον, ορίζεται ότι οι πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ ή πράξεις επιβολής προστίμων που έχουν εκδοθεί για τη μη απόδοση ΦΠΑ για τις ανωτέρω πράξεις, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου, δηλαδή 2.2.2012, παύουν να ισχύουν και διαγράφονται τα ποσά που έχουν βεβαιωθεί βάσει των πράξεων αυτών, ενώ ποσά που έχουν καταβληθεί για την αιτία αυτή δεν επιστρέφονται, ούτε συμψηφίζονται. Εξυπακούεται ότι σε περίπτωση που οι ανωτέρω φορείς επέβαλαν ΦΠΑ στις υπηρεσίες που παρείχαν μέχρι 31.12.2011, υποχρεούνται σε απόδοση του φόρου αυτού. Επίσης, επισημαίνεται ότι για τις υπηρεσίες που παρέχονται μετά την 1.1.2012 εφαρμόζονται κανονικά οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες οι παραπάνω υπηρεσίες υπόκεινται στο ΦΠΑ. Η ανωτέρω ρύθμιση καλύπτει επίσης την παροχή αποχέτευσης που πραγματοποιείται απευθείας από το δημόσιο ή τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, πράξεις οι οποίες έχουν υπαχθεί στο ΦΠΑ από 22.8.2011. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, αφενός η αποχέτευση χρεώνεται στους ίδιους λογαριασμούς με την παροχή ύδρευσης και αφετέρου το γεγονός ότι λόγω τεχνικών δυσκολιών καθυστέρησε η προσαρμογή των μηχανογραφικών συστημάτων των ΟΤΑ για την επιβολή του ΦΠΑ στις πράξεις αυτές από 22.8.2011, γίνεται δεκτό ότι η ανωτέρω ρύθμιση καλύπτει και την παροχή ύδρευσης. Κατά συνέπεια στην περίπτωση που δεν έχει επιρριφθεί στους καταναλωτές ΦΠΑ για τις ανωτέρω πράξεις που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2011, ήτοι δεν έχει υπολογιστεί ΦΠΑ στα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή, δεν αναζητείται ο φόρος αυτός από το δημόσιο. Αντίθετα για φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από 1.1.2012 και εφεξής οφείλεται ΦΠΑ στο δημόσιο, ανεξάρτητα από το εάν έχει υπολογιστεί ή όχι ο φόρος αυτός. ...»

Επειδή, το 2009 διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2000-2004 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την από .../2009 έκθεση ελέγχου και διαπιστώθηκε ότι δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο Φ.Π.Α. επί ποσού εσόδων ύδρευσης 250.771,35 € για τη χρήση 2000, 419.585,58 € για τη χρήση 2001, 297.722,54 € για τη χρήση 2002, 288.888,32 € για τη χρήση

2003 και 150.653,99 € για τη χρήση 2004 αντίστοιχα, ποσά τα οποία δεν καταλογίζονται με τις παρούσες προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994 και 48 του ν. 2859/2000 λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και καταλόγισε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. που προέκυψε βάσει της ως άνω προσαύξησης.

Επειδή, ο Φ.Π.Α. που καταλογίστηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 και της ΠΟΛ. 1021/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου λογιστικού-εξωλογιστικού υπολογισμού φόρου προστιθέμενης αξίας κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 και της ΠΟΛ. 1021/2013 απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. δ' του άρθρου 38 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ-179 Α'): «Οι διατάξεις των άρθρ., 1, 2 και 3 εφαρμόζονται α) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 1997 και μετά, β) για το Φ.Π.Α., για τις πράξεις που γίνονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά,...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει για τις χρήσεις 2000-2004, ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρίαμισι τοις εκατό (3,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει για τις χρήσεις 2005-2007, ορίζεται ότι: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε

ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 όπως ισχύει για τις χρήσεις 2000-2004, ορίζεται ότι: «Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε δυόμισι τοις εκατό (2,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%) για την ανακριβή δήλωση και σε πέντε τοις εκατό (5%) για τη μη υποβολή δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 όπως ισχύει για τις χρήσεις 2005-2007, ορίζεται ότι: «Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 3943/2011: «.. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ορθά επιβλήθηκαν οι πρόσθετοι φόροι του Ν. 2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής ευμενέστερων διατάξεων του Ν. 4337/2015 ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου φόρου προστιθέμενης αξίας, λόγω ανακρίβειας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων 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 υπ' αριθ. .../....2016 ενδικοφανούς προσφυγής της «. . . . (....)», ΑΦΜ ..., ως καθολικός διάδοχος της «. . . .», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001

Διαφορά φόρου	179.710,68€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	215.652,81€
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών	4.995,19€
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	999,04€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών	5.994,23€
Πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.198,85€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	408.550,79€

Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002

Διαφορά φόρου	193.993,20€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	232.791,84€
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών	5.477,62€
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.095,52€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών	6.573,14€
Πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.314,63€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	441.245,97€

Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003

Διαφορά φόρου	223.645,26€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	268.374,31€
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών	6.389,86€
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.277,97€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών	7.667,83€
Πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.533,57€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	507.636,80€
Μείωση φόρου για επιστροφή	1.252,00€

**Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2004**

Διαφορά φόρου	227.501,96€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	273.002,35€
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών	6.500,06€
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.300,01€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών	7.800,07€
Πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.560,01€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	517.664,46€

**Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2005**

Διαφορά φόρου	172.948,74€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	207.538,49€
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών	4.941,39€
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	988,28€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών	5.929,67€
Πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.185,93€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	393.532,50€

**Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2006**

Διαφορά φόρου	201.831,40€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	242.197,67€
Σύνολο φόρου	444.029,07€

**Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2007**

Διαφορά φόρου	207.017,45€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	248.420,93€
Σύνολο φόρου	455.438,38€

**Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2008**

Διαφορά φόρου	162.593,84€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	195.112,61€
Σύνολο φόρου	357.706,45€

Υπ' αριθ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000

Διαφορά φόρου	26.735,84€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	32.083,01€
Σύνολο φόρου	58.818,85€

Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001

Διαφορά φόρου	76.056,36€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	91.267,63€
Σύνολο φόρου	167.323,99€

Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002

Διαφορά φόρου	6.942,24€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.330,69€
Σύνολο φόρου	15.272,93€
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου	1.428,58€

Υπ' αριθ. .../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003

Διαφορά φόρου	27.476,29€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	32.971,55€
Σύνολο φόρου	60.447,84€
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου	1.428,58€

Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004

Διαφορά φόρου	6.933,58€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.320,30€
Σύνολο φόρου	15.253,88€
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου	8.615,64€

Υπ' αριθ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005

Μείωση πιστωτικού υπολοίπου	12.976,24€
-----------------------------	------------

Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

Διαφορά φόρου	4.464,02€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.356,82€
Σύνολο φόρου	9.820,84€
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου	66.044,08€

Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

Διαφορά φόρου	9.915,63€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.898,76€
Σύνολο φόρου	21.814,39€
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου	59.192,66€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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