



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 26/01/2017

Αριθμός απόφασης: 274

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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **του και της**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, Τ.Κ. με Τ.Θ. υπό τη φερόμενη ιδιότητά του ως Αντιπροέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου, (συνυπόχρεου) της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας «.» – **Α.Φ.Μ.**, με διακριτικό τίτλο «.....», κύρια δραστηριότητα ιδιωτικές υπηρεσίες δικτύου για ενσύρματα συστήματα τηλεπικοινωνιών και διεύθυνση έδρας επί της οδού -Θεσσαλονίκη κατά: α) της με αριθμ. ...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, β) της με αριθμ.-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής για την παραπάνω υπόχρεη ανώνυμη εταιρία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τον προσφεύγοντα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο

εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.-2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 410.475,65 €, πλέον πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης ύψους 986,53 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 493.754,62 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 905.216,80 €.

-Με την υπ' αριθμ.-2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 237.090,81 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 284.508,97 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 521.599,78 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2005-2006 από την Δ.Ο.Υ., με βάση την πολ 1037/2005, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./29-10-2015 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ'αριθμ./16-11-2011 χειρόγραφης εντολής και/13-03-2012 εντολής ελεγχis του λόγω κατάργησης του κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ Δ του άρθρου 1 του ν. 4254/2014.

Η παραπάνω ανώνυμη εταιρία είχε κηρυχθεί σε **Πτώχευση** με την υπ' Αριθ. / 25-04-2007 Απόφαση του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, στην συνέχεια όμως βάσει της υπ' Αριθ./ 05-11-2007 Απόφασης του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κηρύχθηκε Παύση εργασιών της εν λόγω Πτώχευσης λόγω ελλείψεως στοιχείων ενεργητικού. Κατά συνέπεια, κατά τον χρόνο διεξαγωγής του Φορολογικού Ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. δεν υπήρχε εν ενεργεία Σύндικος Πτωχεύσεως, ώστε να του επιδοθούν οι συνταχθείσες Εκθέσεις και εκδοθείσες Πράξεις, με αποτέλεσμα η Κοινοποίηση να γίνει από την παραπάνω Δ.Ο.Υ. στον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο καθώς επίσης και στον Αντιπρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της εταιρείας ο οποίος είναι και ο προσφεύγων στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, με βάση το με αριθ. 66/27.05.2005 πρακτικό του ΔΣ της εταιρίας που καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών της Νομαρχίας Θεσ/νίκης στις 29/07/2005, σύμφωνα με το οποίο το ΔΣ παρέχει εξουσιοδότηση στο Πρόεδρο και Αντιπρόεδρο (Διευθύνοντες Σύμβουλοι) όπως εκπροσωπούν από κοινού ή κατά μόνας την εταιρία ενώπιον κάθε Δημόσιας Αρχής και Υπηρεσίας.

Η οριστική παύση εργασιών βεβαιώνεται και στην με αρ.πρωτ...../.....-2013 έκθεση Κ.Β.Σ του Σ.Δ.Ο.Ε με το έγγραφο σημείωμα που κατέθεσε ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος του Στις-2013 σε απάντηση της με αρ./2012 κλήσης του για ανωμοτί κατάθεση αναφέρει ότι η επιχείρηση είχε διακόψει τις εργασίες της οριστικά τον Απρίλιο του 2006 λόγω επίσχεσης εργασίας των εργαζομένων κι ότι αδυνατεί να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που του ζητήθηκαν γιατί δεν τα είχε στην κατοχή του.

Το ίδιο επιβεβαιώνεται -σύμφωνα με την ίδια έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε- και από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου της έδρας της ανώνυμης εταιρίας που δήλωσε ότι η εταιρία είχε εγκαταλείψει το ακίνητο από το 2006 επειδή δεν κατέβαλε το μίσθωμα καταθέτοντας σχετικά την υπ' αριθμ...../20-10-2006 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία διατάχθηκε η απόδοση της χρήσης του μισθίου από την παραπάνω ΑΕ, κατόπιν της υπ' αριθ. /18-4-2006 αγωγής των ιδιοκτητών. Επίσης δήλωσε, ότι οι εργαζόμενοι προέβησαν σε κατάληψη των εγκαταστάσεων της επιχείρησης διεκδικώντας τα δεδουλευμένα κατά την διάρκεια της οποίας είχαν προβεί σε λεηλασίες όχι μόνο του κτιρίου αλλά και περιουσιακών στοιχείων της.

Η ΑΕ δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. για μεταφορά της έδρας της, ούτε γνωστοποίησε τον χώρο όπου θα φυλάσσονται τα βιβλία και στοιχεία εφεξής. Ο έλεγχος, αρχικά απέστειλε συστημένη την με αριθ. πρωτ. /2-1-2015 Πρόσκληση στην ΑΕ αλλά και στην - δηλωμένη στο Ταχίς- διεύθυνση κατοικίας του Προέδρου και Διευθύνοντα Συμβούλου της εταιρίας, του, για να γνωστοποιήσει τον χώρο στον οποίο φυλάσσονται τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της Α.Ε με Α.Φ.Μ:, χρήσεων 2005 και 2006, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης αυτής, προκειμένου να διενεργηθεί μερικός επιτόπιος έλεγχος.

Η προθεσμία των πέντε ημερών παρήλθε κι η πρόσκληση επεστράφη ως αζήτητη. Επικοινωνήσε όμως η δικηγόρος του Προέδρου και ενημέρωσε τον έλεγχο ότι ο Κοσ συνελήφθη στα, τα βιβλία βρίσκονται σε μία αποθήκη και είναι προς διάθεση του ελέγχου. Αρχές Φεβρουαρίου του 2015 τηλεφώνησε και ο αδελφός του Προέδρου,, μέλος του Δ.Σ, κι ενημέρωσε τον έλεγχο ότι ο όγκος των βιβλίων και στοιχείων είναι περίπου 10 ντοσιέ και βρίσκονται σε κτίριο επί της οδού κι εκεί μπορεί να γίνει ο έλεγχος. Στην συνέχεια όμως, δεν ανταποκρίθηκαν περαιτέρω κι επειδή πέρασε μεγάλο χρονικό διάστημα, ο έλεγχος επανήλθε με την με αριθ. πρωτ. -2016 νέα πρόσκληση -συστημένη επιστολή- προς τον Κο του, σε συνέχεια της πρώτης, όπως θέσει εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε η ΑΕ στις χρήσεις 2005 και 2006 καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τις χρήσεις αυτές κι επιπλέον να **ορίσει εγγράφως, τόπο και χρόνο και το αρμόδιο πρόσωπο νόμιμα εξουσιοδοτημένο** για την παροχή πληροφοριών, με σκοπό την διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.

Η ίδια πρόσκληση με αριθ. πρωτ. -2016 απεστάλη συστημένα και στον προσφεύγοντα, Αντιπρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της ΑΕ, (σύμφωνα με το αρ. /5-8-2005 τελευταίο Φ.Ε.Κ συγκρότησης Δ.Σ Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης), η οποία επεστράφη ως αζήτητη.

Παράλληλα, τίθεται υπόψη του ελέγχου το αρ.πρωτ...../14-10-2013 πληροφοριακό δελτίο του 9^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε), με το οποίο ζητούνται πληροφορίες για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006, στα πλαίσια του διενεργούμενου τακτικού φορολογικού ελέγχου για την επιχείρηση «. . .» με Α.Φ.Μ, καθώς διαπιστώθηκε ότι η προαναφερθείσα επιχείρηση σε πολλές

περιπτώσεις εξέδωσε υπερτιμολογημένα παραστατικά σε επιχειρήσεις με αξία τηλεκαρτών πολύ μεγαλύτερη από την αξία διάθεσης στη λιανική, μία από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι είναι και η «.....» και με αφορμή το πληροφοριακό αυτό δελτίο, εκδόθηκε περαιτέρω εντολή μερικού ελέγχου για διασταύρωση στοιχείων. Κατόπιν των νέων στοιχείων, ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου με την αρ.πρωτ.....-2016 πρόσκληση η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις-2016, και την οποία παρέλαβε υπογράφοντας με την ρητή επιφύλαξη κάθε δικαιώματος του αρνούμενος την εκπροσώπηση της εν λόγω εταιρίας.

Παράλληλα θυροκολλήθηκε η με αρ.πρωτ.....-2016 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στην οικία του Προέδρου και Διευθύνοντα Συμβούλου της εταιρίας, του επί της οδού στην Θεσσαλονίκη ως τελευταία δηλωμένη του κατοικία με μάρτυρα.

Η προθεσμία των πέντε ημερών παρήλθε χωρίς καμία ανταπόκριση από τον νόμιμο εκπρόσωπο της ΑΕ

Ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ.πρωτ.-/2016 έγγραφη απάντηση στην παραπάνω πρόσκληση, σύμφωνα με την οποία αρνείται ουσιαστικά την εκπροσώπηση της ΑΕ καθώς από 07-04- 2006 είχε ήδη νομίμως παραιτηθεί από το Δ.Σ της και από την ιδιότητά του ως Αντιπρόεδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου αυτού. Δηλώνει επίσης, ότι δεν έχει στην κατοχή του ούτε είναι σε θέση να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών αυτής, υποδεικνύοντας τον Κο ως τον αποκλειστικά αρμόδιο για την οικονομική διαχείριση της εταιρίας στην οποία δεν είχε ουδέποτε εμπλακεί, ως Τεχνικός Διευθυντής της κατ' ουσία.

Προσκόμισε την αποδοχή της παραίτησης του με το υπ' αριθμ. 78/7-4-2006 πρακτικό Δ.Σ το οποίο καταχωρήθηκε στη Διεύθυνση Εταιριών - ΜΑΕ της Ν.Α Θεσσαλονίκης στις 26-6-2006 με αρ.πρωτ. 17/84 72, την εξώδικη δήλωση της παραίτησής του επισημαίνοντας στα εναπομείναντα μέλη του ΔΣ της εταιρίας την υποχρέωση αντικατάστασης του, κατ' αρθρ.11 του καταστατικού της, η οποία υποβλήθηκε στις 14-04-2006 στην αυτή Υπηρεσία ΜΑΕ όπως προκύπτει και από το με αρ.πρωτ.-/18-04-2006 έγγραφο της Διεύθυνσης Εταιριών - ΜΑΕ.

Με την αριθ...../2-6-2016 εκπρόθεσμη δήλωση διακοπής σχέσης, ο προσφεύγων, οριστικοποίησε εκπρόθεσμα την λύση της σχέσης του ως Αντιπρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος από το Δ.Σ της ΑΕ, **με ημερομηνία 26/06/2006.**

Οι παραπάνω πράξεις εκδόθηκαν μετά τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών λόγω της μη προσκόμισης τους στον φορολογικό έλεγχο και στη συνέχεια του προσδιορισμού των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών εξωλογιστικά.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη στοιχειοθέτηση/θεμελίωση της φερόμενης ως αλληλέγγυας και προσωπικής ευθύνης στο πρόσωπό του προσφεύγοντος
- 2) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2005 και 2006
- 3) Απόλυτη ακυρότητα του διενεργηθέντος ελέγχου – παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης
- 4) Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και συνακόλουθα εξωλογιστικού προσδιορισμού-Έλλειψη νόμιμης βάσης
- 5) Εσφαλμένος προσδιορισμός των εξωλογιστικών αποτελεσμάτων στη χρήση 2006

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί μη στοιχειοθέτησης/θεμελίωσης της φερόμενης ως αλληλέγγυας και προσωπικής ευθύνης του προσφεύγοντος

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.

Επειδή, μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και ειδικότερα **στο άρθρο 50 του νόμου αυτού** ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για φορολογικές οφειλές που δημιουργούνται από 1-1-2014 και εφεξής, ενώ για φορολογικές οφειλές γεννημένες μέχρι την 1-1-2014 ισχύουν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις των **άρθρων 115 και 101 του ν2238/1994 και άρθρου 55 ΚΦΑ**, πριν δε την ισχύ του ν. 2238/1994 η σχετική ευθύνη των διοικούντων ορίζονταν στις διατάξεις του άρθρου 41 παρ 6 ν 1640/1919, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 νδ 3843/1958.

Επειδή, για τη θεμελίωση της ευθύνης των διοικούντων το νομικό πρόσωπο κατ' άρθρο 115 παρ. 1 του Ν 2238/1994 και 55 περ β ΚΦΠΑ αρκεί η απόκτηση μιας εκ των περιοριστικά

αναφερόμενων ιδιοτήτων κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου, δηλαδή ο διορισμός αυτών και η αποδοχή του διορισμού τους από το πρόσωπο αυτό, είναι δηλαδή **ευθύνη αντικειμενική**, χωρίς να ενδιαφέρει το βουλευτικό στοιχείο ή η ανάμειξη στη δημιουργία της οφειλής ή η ύπαρξη υπαιτιότητας του προσώπου στη δημιουργία του εταιρικού χρέους (ΝΣΚ 173/2001, ΕφΘεσ 719/2009 ΔΕΕ 2009.1214).

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 7^α περ γ και 7β παρ 15 του ν 2190/1922, όπως ισχύει, προκύπτει ότι οι αποφάσεις της Διοίκησης ενός νομικού προσώπου για διορισμό των προσώπων που έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν, όπως και η για οποιοδήποτε λόγο παύση της εκπροσώπησής τους υποβάλλονται σε δημοσιότητα, η οποία δεν αποτελεί συστατικό τύπο (ad solemnitatem), αλλά έχει **βεβαιωτικό - δηλωτικό χαρακτήρα** (ad probationem), ώστε αν η απόφαση δεν έχει υποβληθεί στην προβλεπόμενη δημοσιότητα, **η εταιρία δεν μπορεί να την επικαλεστεί έναντι τρίτων**, εκτός αν αποδείξει ότι οι τρίτοι την γνώριζαν, ενώ αντίθετα μπορούν να την επικαλεστούν κατ'αυτής οι τρίτοι (ΑΠ 916/2004, ΑΠ 307/2003).

Επειδή, για τη λήξη της ευθύνης του παραιτηθέντος διοικούντος βάσει του άρθρου 115 παρ 1 του Ν 2238/1994 και αρ 55 περ β ΚΦΠΑ, δεν αρκεί η νόμιμη παραίτησή του, αλλά απαιτείται και **η μη καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος παραίτησης**, η παραίτηση δηλαδή αυτή από το ΔΣ να μην υπερβαίνει προφανώς τα όρια που επιβάλλει η καλή πίστη ή ο κοινωνικός ή οικονομικός σκοπός του δικαιώματος, ιδιαίτερα δε όταν το δικαίωμα αυτό ασκείται λίγο πριν την λύση της εταιρίας, με αποκλειστικό σκοπό να αποφύγει ο παραιτούμενος την πληρωμή του οφειλόμενου από την εταιρία φόρου (ΣτΕ 3350/1995, ΣτΕ 2028/1997, 708/2008, Αικ.Φινοκαλιώτη, Η αστική ευθύνη των διοικούντων ΑΕ και ΕΠΕ για φορολογικές οφειλές σ 286 επ).

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 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 σύμφωνα με το άρθρο 115 παρ 1 του ν 2238/1994 και άρθρο 55 περ β ΚΦΠΑ η ευθύνη των διοικούντων για φορολογικές οφειλές κατά το στάδιο λύσης της ανώνυμης εταιρίας, εφόσον έχουν μια από τις ρητά αναφερόμενες σε αυτό ιδιότητες, προσδιορίζεται **στο φόρο εισοδήματος, στους παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος (πχ φόρος μισθωτών υπηρεσιών) και στο ΦΠΑ**, όπως ρητά αναφέρεται στα ως άνω άρθρα, αλλά επεκτείνεται και **στα πρόστιμα ΚΒΣ** (ΣΤΕ 2869/2013), και **στα πρόστιμα ΚΦΕ και στα πρόστιμα ΚΦΠΑ** (ΣΤΕ 1326/2012), ειδικότερα στο άρθρο 9 παρ. 4 ν. 2523/1997 ορίζεται ότι ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994, για δε τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. Η δε παραπομπή στη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής συμπεριλαμβάνει και το άρθρο 115 Ν. 2238/1994 (ΣΤΕ 2869/2013, 1326/2012)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 115 παρ 1 του Ν 2238/1994 και άρθρου 55 περ β ΚΦΠΑ και τις διατάξεις των ειδικότερων φορολογιών που ρητά παραπέμπουν στις διατάξεις αυτές, ο προσφεύγων, **έχοντας την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου κατά τη λύση της εταιρίας**, ευθύνεται για το φόρο εισοδήματος, τους παρακρατούμενους φόρους και το ΦΠΑ, καθώς και για τα πρόστιμα ΚΒΣ, ΚΦΕ και ΚΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε κατά την 26-6-2006 δήλωση παραίτησης από τη θέση του Διευθύνοντος Συμβούλου και Αντιπροέδρου της εταιρίας λίγο πριν τη λύση της εταιρίας (κήρυξη της πτώχευσης κατά την 25-4-2007), (αριθμ. ΜΑΕ 17/8472/26-6-2006), κοινοποιήθηκε δε αυτή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις2016, επιδιώκοντας να της προσδώσει αναδρομική ισχύ, χωρίς ωστόσο να υποβληθεί σε δημοσιότητα (δημοσίευση στο ΦΕΚ) ώστε να την γνωρίζουν οι τρίτοι και ως προς αυτούς έχει ισχύ από την κοινοποίηση της προς αυτούς, ήτοι από την2016 και μετά. Συνεπώς ο ισχυρισμός προβάλλεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί του παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2005 και 2006

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.*»

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) **από συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β).....γ», (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α` 276/22.12.2006).

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

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 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 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους 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 τις 31.12.2013 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 ορίζει 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, 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».

Επειδή, από το απεστάλησαν: α) η με αρ. πρωτ./12-12-2013 γνωστοποίηση της παρ.5 αρθρ.37 του ν.4141/2013 στην διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος, αντιπροέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου (σύμφωνα με το τελευταίο ΦΕΚ συγκρότησης Δ.Σ -αρ. Φύλλου/5-8-2005 β) η αρ.πρωτ...../12-12-2013 γνωστοποίηση της παρ.5 άρθρ.37 του ν.4141/2013 στην διεύθυνση κατοικίας του, Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου (σύμφωνα με το ίδιο

Φ.Ε.Κ) και γ) η με αρ. πρωτ. /12-12-2013 γνωστοποίηση της παρ.5 άρθρ.37 του ν.4141/2013 στη διεύθυνση που είναι δηλωμένη ως έδρα της επιχείρησης περί διενέργειας φορολογικού ελέγχου στις υπό κρίση χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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. ...*»

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. /29-10-2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθ. /16-11-2011 χειρόγραφης εντολής και /13-03-2012 εντολής ελεγχ. του, 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.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί ακυρότητας του διενεργηθέντος ελέγχου διαφορετικά παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν

εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεπιοθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος και νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ως προς την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων με αποτέλεσμα τον εξωλογιστικό προσδιορισμό-Έλλειψη αιτιολογίας και νόμιμης βάσης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. [186/1992](#) ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «4.Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **β)****γ)** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ...**δ)****ε)**

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παρ. 3,....

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν

σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ² και θ² της παραγράφου αυτής.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.»

Επειδή, στην παρ 2 του άρθρου 30 (Ακαθάριστο εισόδημα) του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης (απλογραφικά) ή τρίτης κατηγορίας (διπλογραφικά) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων..... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.»

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 31 (Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος) του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων..»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. [2238/1994](#) 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 εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.»

Επειδή, στο άρθρο 32 § 2 του ν. [2238/94](#) 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: ... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, στο άρθρο 10§1 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται σαφώς ότι: «Οι προθεσμίες για την υποβολή αίτησης, αναφοράς, δήλωσης ή άλλου εγγράφου του ενδιαφερομένου, καθώς και για οποιαδήποτε άλλη ενέργειά του είναι αποκλειστικές, εκτός αν χαρακτηρίζονται ενδεικτικές από τις διατάξεις που τις προβλέπουν». Υπέρβαση δε των προθεσμιών σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου συγχωρείται μόνο σε περίπτωση ανώτερης βίας, καθώς και όταν ο ενδιαφερόμενος επικαλείται τη συνδρομή γεγονότων γνωστών στην υπηρεσία.

Επειδή, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια. (ΣτΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από το προσφεύγοντα (γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. με βάση την ΠΟΛ 1010/2005 , βεβαίωση πυροσβεστικής για πλημμύρα κλπ.) που να αποδεικνύεται ότι η υπόχρεη έδειξε τη δέουσα επιμέλεια αλλά η απώλεια οφείλεται τεκμηριωμένα σε γεγονός ανωτέρας βίας

Επειδή, σύμφωνα με την 1883/2014 απόφαση του ΣτΕ, η μη άμεση προσκόμιση στον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, χωρίς να τεκμηριώνεται ότι οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, ισοδυναμεί με άρνηση του νομίμου εκπροσώπου αυτής να υποστεί το έλεγχο, δικαιολογώντας την προσφυγή της φορολογικής διοίκησης στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2490/84, 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις

διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ -262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία της υπόχρεης επιχείρησης δεν τέθηκαν υπόψιν του ελέγχου και συνεπεία αυτού δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των προβλεπόμενων από την ΠΟΛ. 1037/2005, ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων των υπό κρίση χρήσεων, νομίμως η φορολογική αρχή έκρινε αυτά ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. στ' του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών (ΣτΕ 1038/2011). Επίσης κρίθηκαν ανακριβή λόγω του ότι υφίσταται παράβαση ΚΒΣ της έκδοσης ένδεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερης ενός εκάστου των 880,00 € συνολικής καθαρής αξίας 687.470,15 € πλέον ΦΠΑ 130.619,32 € στη χρήση 2006, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ 348/04-10-2013. Η μη προσκόμιση των βιβλίων, καθιστά ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για τις υπό κρίση περιόδους ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικώς.

Επειδή, όσον αφορά τον γενικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά, στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των

πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504) αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένου προσδιορισμού των εξωλογιστικών αποτελεσμάτων στη χρήση 2006

Επειδή, στο άρθρο άρθρου 30 παρ 2 περ γ' εδάφιο τρίτο του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, **προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:**

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, **β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.**

3.Στις περιπτώσεις β και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1016/07-02-2006 στο άρθρο 10 (Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος) ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προστίθεται τρίτο εδάφιο στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/1994. Με τις νέες διατάξεις, προβλέπεται η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά συγκεκριμένα ποσά, σε περίπτωση που από τον έλεγχο διαπιστωθούν:

- α) απόκρυψη φορολογητέας ύλης,
- β) μη έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ. και
- γ) έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων του Κ.Β.Σ.

Οι παραβάσεις αυτές εφόσον συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών ανεξάρτητα αν διαπιστωθούν από τον έλεγχο διαζευκτικά ή αθροιστικά και οι τρεις, ανακρίβεια των βιβλίων της επιχείρησης και τα ποσά που προκύπτουν από την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης, τη μη έκδοση στοιχείων ή την έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων εφόσον οι παραβάσεις αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης. Σε περίπτωση που οι προηγούμενες παραβάσεις επαναληφθούν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο τα σχετικά ποσά διπλασιάζονται και κατόπιν προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα. **Το άθροισμα αυτό, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων πλέον ποσά παραβάσεων (αυτούσια ή διπλασιασμένα κατά περίπτωση), προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό ως ακολούθως:** α) κατά 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ β) **κατά 8% εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ. Η ισχύς των διατάξεων αυτών αρχίζει από την 14/12/2004 και μετά.**

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.2238/1994. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι 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 από οποιαδήποτε αιτία **ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ.** προσδιορίζεται **εξωλογιστικώς** δηλαδή με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Η ισχύς των διατάξεων αυτών αρχίζει από την 14/12/2004 και μετά.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση στη χρήση 2006 εσφαλμένα ο έλεγχος πρόσθεσε την αξία των εικονικών τιμολογίων ποσού 687.470,15 € στα καθαρά κέρδη που προσδιόρισε εξωλογιστικά, ήτοι 130.084,36 € πλέον καθαρή αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων σύνολο καθαρών κερδών εξωλογιστικού προσδιορισμού βάσει ελέγχου 817.554,51 €.

Επειδή, στην κρίσιμη περίοδο η καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων ποσού 687.470,15 € θα έπρεπε να προστεθεί στα ακαθάριστα έσοδα βάσει της παρ 2 περ γ' εδάφιο τρίτο του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 και να εφαρμοστεί στα πιο πάνω προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα ο προβλεπόμενος ΜΣΚΚ προσαυξημένος σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 32 (ΠΟΛ 1016/2005).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και της, υπό ιδιότητά του ως Αντιπροέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου, (συνυπόχρεου) της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας «.» – Α.Φ.Μ. και:

1) την τροποποίηση της παρακάτω πράξης:

Της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2007 ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό με την προσθήκη της αξίας των εικονικών τιμολογίων ποσού 687.470,15 € στα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα και την εφαρμογή του προβλεπόμενου ΜΣΚΚ προσαυξημένου

2) την επικύρωση της παρακάτω πράξης:

Της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2006

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

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗ 2006

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα εμπορίας	3.946.389,60
Πλέον αξία εικονικών τιμολογίων	687.470,15
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	4.633.859,75
Προσαύξηση Ακαθαρίστων Εσόδων ελέγχου 8% (απόκρυψης άνω του 5% και άνω των 5.000 €)	370.708,78
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων βάσει της παρούσας απόφασης	5.004.568,53

Π Ρ Ο Σ Δ Ι Ο Ρ Ι Σ Μ Ο Σ Κ Α Θ Α Ρ Ω Ν Κ Ε Ρ Δ Ω Ν Β Α Σ Ε Ι Τ Η Σ Π Α Ρ Ο Υ Σ Α Σ Α Π Ο Φ Α Σ Η Σ

Προβαίνουμε στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών **εξωλογιστικά** εφαρμόζοντας στα πιο πάνω προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο **ΜΣΚΚ** προσαυξημένο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 32 ν. 2238/94. Ο ΜΣΚΚ προσαυξημένος είναι ο εξής:

Κωδ.αρ.Μ.Σ.Κ.Κ. 9240 Σ.Κ.Κ 2% +(2 X 80 %) = 3,6 %

Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας 5.004.568,53 X 3,6 % Μ.Σ.Κ.Κ.	180.164,47
Σύνολο	180.164,47
Πλέον	
Τόκοι από συναλλακτικές πράξεις (ν.2238/94 αρθ.32 & 1α, 41 & 2α, 50 & 3α)	
Αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης (ν.2238/94 αρθ.32 & 1β, 41 & 2β, 50 & 3β)	

Ποσά που έχουν επιστραφεί από αποσβεσμένες επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/94 αρθ.32 & 1γ, 41 & 2γ, 50 & 3γ)		
Ποσά που έχουν επιστραφεί από φόρους τέλη και εισφορές εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεώστητα (ν.2238/94 αρθ.32 & 1δ, 41 & 2δ, 50 & 3δ)		
Ποσά αποζημιώσεων ή αμοιβών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 31 ν.2238/94 (αρθ.32 παρ. 6 ν.2238/94)		
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ		180.164,47 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	817.554,51	180.164,47	637.390,04
Χρεωστικό ποσό	237.090,81	52.247,70	184.843,11
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%	284.508,97	62.697,24	221.811,73
Σύνολο φόρου για καταβολή	521.599,78	114.944,94	406.654,84
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	114.944,94 €		

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Πιστωτικό ποσό με την παρούσα απόφαση	986,53
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	410.475,65
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	493.754,62
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	905.216,80 €

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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