



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 23/01/2018

Αριθμός απόφασης: 827

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25.09.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ, εδρεύουσας στην, οδός και, κατά α) της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009, β) της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008 και γ) της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την α) υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009, β) την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008 και γ) την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, 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 Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΕΠΕ», 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:

1. Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 01/01 – 31/12/2008) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 106.138,33 €, πλέον 127.366,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 233.504,33 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του ν. 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94.

2. Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 01/01 – 31/12/2008 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 40.813,62 €, πλέον 48.976,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 89.789,96 €.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

3. Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 880,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 όπως ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7§3ζ' του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η παράβαση αφορά τη μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών για τη χρήση 2008.

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

- i. *Ένσταση παραγραφής*, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους για τη χρήση 2008 είχε ήδη παραγραφεί στις 24.07.2017 όταν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι προβαλλόμενες πράξεις.
- ii. *Μη νόμιμη η έκδοση των προσαλλόμενων πράξεων*, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι ο έλεγχος εφάρμοσε παράνομα τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994 προκειμένου να προσδιορίσει τα φορολογητέα έσοδα, ενώ η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της κατά 8% είναι αόριστη και παράνομη.
- iii. *Μη τήρηση της διαδικασίας*, καθώς ο έλεγχος έπρεπε να της κοινοποιήσει το ειδικό σημείωμα της παρ.5 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ώστε να προσφύγει στην επιτροπή και να κριθεί το κύρος των βιβλίων της, ενώ ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό βάσει του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 30§2γ' του ν. 2238/1994 αντί

του ορθού πρώτου εδαφίου της ίδιας παραγράφου.

- iv. *Εσφαλμένος προσδιορισμός ΦΠΑ*, καθώς η προσφεύγουσα ως γραφείο ταξιδίων υπάγεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 43 του ν. 2859/2000, συνεπώς ο έλεγχος όφειλε να προσδιορίσει το μικτό της κέρδος ύστερα από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της.

ι.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζονταν τα εξής: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο **πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. [...] 4. 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) [...] 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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο **δεκαπέντε (15) ετών** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως ίσχυε με την τροποποίηση του άρθρ.13§1 ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), οριζόταν 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 προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. [...]».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079/17-12-2010 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται τα εξής:

«4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. **173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ **η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης**.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρ.62§14 ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010), ορίζεται ότι:

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

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο **δεκαετίας** εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.3 του **άρθρο 49 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρ.21§5 ν. 3610/2007 (ΦΕΚ Α 258/22.11.2007), προβλέπονται τα εξής: «3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από **συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή ανά δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή στο **άρθρο 9§5 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** οι παρατάσεις της προθεσμίας παραγραφής που αναφέρονται στην όγδοη σκέψη αυτής κρίθηκαν αντισυνταγματικές, καθώς οι εν λόγω διατάξεις **αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος**, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του

προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή με τις **ΠΟΛ 1154/2017** και **1208/2017** δόθηκαν σχετικές οδηγίες για τη διαχείριση των εκκρεμών υποθέσεων της Φορολογικής Διοίκησης ενόψει των διαλαμβανόμενων στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017 του ΣτΕ** (σκέψη 7) ορίζεται ότι: «...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή με την **ΠΟΛ 1194/05.12.2017** διευκρινίσθηκαν τα εξής:

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

2. [...]

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).

4. [...]

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017».

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1191/1.12.2017**, με την οποία η υπ' αριθμ. 265/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίσθηκαν τα κάτωθι:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, **η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.**

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η

περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 21.07.2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, προκύπτουν τα εξής: Κατόπιν του υπ' αριθμ./2011 Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ η υπ' αριθμ./2016 εντολή ελέγχου, η οποία αντικατέστησε την/2015 και την/2015. Το Δελτίο Πληροφοριών αναφέρει:

«Κατόπιν του αριθμ./..... πληροφοριακού δελτίου που αφορά καταγγελία για μη υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ και Εισοδήματος από την επιχ/ση:

– ΑΦΜ, συνεργείο ελέγχου μετέβη στην έδρα της ανωτέρω κατόπιν της υπ' αριθμ./2011 εντολής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) την 12.01.2011, όπου διαπιστώσαμε ότι η παραπάνω επιχ/ση δε συνέταξε και δε καταχώρησε την απογραφή, τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και αυτό τόσο για τη χρήση 2009 όσο και για τη χρήση 2008. Επίσης διαπιστώσαμε ότι η ανωτέρω επιχ/ση δεν τηρούσε το Ισοζύγιο Γενικού Αναλυτικών Καθολικών και αυτό από 01.01.2008 έως και το Νοέμβριο του 2010, όπου είχε και σχετική υποχρέωση. Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις συντάχθηκε το με αριθμ./2011 Υ.Σ.Ε. και σας έχει αποσταλεί ήδη η σχετική έκθεση ΚΒΣ.

Περαιτέρω, άλλο συνεργείο της Υπηρεσίας μας μετέβη ξανά στην ανωτέρω επιχ/ση κατόπιν της υπ' αριθμ./2011 πρόσκλησης και δυνάμει της υπ' αριθμ./2011 νεότερης εντολής όπου και πάλι διαπίστωση ότι η παραπάνω επιχ/ση δεν ήταν σε θέση να μας επιδείξει τα θεωρημένα Ισοζύγια χρήσεων 2009 – 2010 έως και αυτό του Ιανουαρίου 2011, καθώς και το τηρούμενο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών. Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις συντάχθηκε το υπ' αριθμ./2011 Υ.Σ.Ε.

Σε σχετικό αίτημά του προς την Υπηρεσία μας (αριθμ. πρωτ./2011) ο υπεύθυνος της επιχ/σης ζήτησε παράταση προθεσμίας προς ενημέρωση των βιβλίων, για τους λόγους που επικαλείται σε αυτό. Παρότι πήρε προθεσμία ως τις 30.04.2011 η επιχ/ση δεν ήταν σε θέση να μας προσκομίσει αυτά ως και τις 09.06.2011 οπότε καταλογίσθηκε οίκοθεν με το υπ' αριθμ./2011 Υ.Σ.Ε. η μη προσκόμιση των ζητηθέντων μετά από την υπ' αριθμ./2011 πρόσκλησή μας.

Για τα αποτελέσματα του ελέγχου που προέκυψε κατόπιν της παραπάνω πρόσκλησης και ο οποίος έλαβε χώρα στις 22.03.2011, δυνάμει της υπ' αριθμ./2011 νεότερης εντολής, θα ακολουθήσει νεότερη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Τα παραπάνω σας γνωρίζουμε προκειμένου να ενεργήσετε τα δέοντα, καθότι η ανωτέρω επιχείρηση είναι δικής σας χωρικής αρμοδιότητας».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, για την υπό κρίση χρήση 2008, προκύπτουν τα εξής:

- Ως προς τη φορολογία εισοδήματος, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε **εκπρόθεσμα** την υπ' αριθμ./2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009, όπως αναφέρεται και στην Έκθεση Απόψεων της ως άνω Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
- Ως προς το Φ.Π.Α., η προσφεύγουσα υπέβαλε όλες τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (όπως προκύπτει από την εκτύπωση από το σύστημα ELENXIS που υπάρχει στο φάκελο της υπόθεσης) και την υπ' αριθμ./2010 εκπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. χρήσης 01/01 – 31/12/2008.
- Δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 ούτε του άρθρου 49§3 του ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψιν και τις πρόσφατες ΠΟΛ 1194/2017 και 1191/2017 περί συμπληρωματικών στοιχείων και ανακρίβειας δηλώσεων, καθώς δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει «νέων στοιχείων» ενώ το υπ' αριθμ. εισερχ. πρωτ./2011 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. ήταν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του έτους 2008, και
- Δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002 περί εκκρεμών παραβάσεων ΚΒΣ για εικονικά φορολογικά στοιχεία ούτε για κατασχέσεις ανεπίσημων στοιχείων, καθώς σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 9-10) για τη χρήση 2008 υπάρχει μόνο η υπ' αριθμ. 122/01.06.2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ) με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 2.700,00 € για α) την παράβαση μη καταχώρησης στο Βιβλίο Απογραφών συνταχθέντος ισολογισμού ή πινάκων του άρθρ.29§1δ' ποσού 900,00 € και β) την παράβαση της μη τήρησης ισοζυγίου γενικού αναλυτικών καθολικών ποσού 1.800,00 €. Επίσης, αναφέρεται ότι σε βάρος της προσφεύγουσας έχει καταλογισθεί και παράβαση για απώλεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων όλων των χρήσεων με την υπ' αριθμ./2016 πράξη, καθώς με την υπ' αριθμ. πρωτ./2016 υπεύθυνη δήλωση της διαχειρίστριας της προσφεύγουσας εταιρείας κα (ΑΦΜ) δηλώθηκε η εν λόγω απώλεια των βιβλίων και στοιχείων.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα για τη χρήση 2008 γίνεται εν μέρει δεκτός, καθώς:

α) ως προς τη φορολογία εισοδήματος, η εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης οικ. έτους 2009 βάσει της υπ' αριθμ. 173/2006 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., ισοδυναμεί με μη υποβολή της εν λόγω δήλωσης, συνεπώς η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος για τη χρήση 2008 εκτείνεται στη δεκαπενταετία και άρα, δεν τίθεται θέμα παραγραφής για την υπ' αριθμ./**2017** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,

β) ως προς το Φ.Π.Α., υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. χρήσης 2008 αν και εκπρόθεσμα το 2010, ωστόσο βάσει των σχετικών διατάξεων η προθεσμία παραγραφής παραμένει πενταετής (31.12.2014), ενώ η ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. αφορά μόνο στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος και άρα η υπ' αριθμ./**2017** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. πρέπει να ακυρωθεί, και

γ) ως προς τον Κ.Β.Σ., ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής της φορολογίας εισοδήματος και άρα, δεν τίθεται θέμα παραγραφής για την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ.

ii, iii:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§2γ' του ν. 2238/1994 προβλέπονταν τα εξής: «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 ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

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

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε, οριζόταν ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. [...] 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. [...] 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. 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. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ (σελ. 10-11), ο έλεγχος αφού έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή λόγω α) μη καταχώρησης στο Βιβλίο Απογραφών του ισολογισμού, β) μη τήρησης του ισοζυγίου γενικού αναλυτικών καθολικών και γ) απώλειας βιβλίων, προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ως εξής: «Α. [...] Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης 2.729.895,35 x 8% προσαύξηση = 218.391,60 προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων, Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων 2.948.286,95 €, Β. [...] Τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης ύστερα από τα προαναφερόμενα διαμορφώνονται ως εξής: (8302) Μ.Σ.Κ.Κ. 8% x προσαύξηση 80% = 14,40%. Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου € 2.948.286,95 x 14,40% = Καθαρά Κέρδη 424.553,30 €».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994 και συγκεκριμένα ότι η προσαύξηση 8% επί των ακαθαρίστων εσόδων της δεν αιτιολογείται επαρκώς αφού στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται ποια στοιχεία λήφθηκαν υπόψιν (αγορές, πωλήσεις, μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων, κ.λπ.) ενώ η προσαύξηση 8% που αναφέρεται στο τελευταίο εδάφιο της παρ.2γ΄ του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 αφορά απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων τα οποία δεν έχουν εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται εν μέρει βάσιμος, καθόσον ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψιν του τα δηλωθέντα έσοδα 2.729.895,35 € υπολόγισε επί αυτών την προσαύξηση 8% χωρίς, ωστόσο, να διαπιστώνεται κάποια από τις ανωτέρω περιπτώσεις, ενώ το γεγονός ότι από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών τρίτων προκύπτουν πωλήσεις αξίας 2.265.903,90 € (ήτοι χαμηλότερες των δηλωθέντων) σε συνδυασμό με την καταλογισθείσα παράβαση της μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων, δεν συνεπάγεται την εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παρ.2γ΄ του άρθρ.30 ν. 2238/1994. Περαιτέρω, πράγματι, στην έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι εφαρμόστηκε το πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παρ.2γ΄ καθώς δεν αναφέρονται τα στοιχεία και οι πληροφορίες στα οποία βασίσθηκε όπως οι αγορές, οι πωλήσεις, το μικτό κέρδος ομοειδών εταιριών, το απασχολούμενο προσωπικό, κ.ο.κ.

Συνεπώς, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας, κατόπιν των ανωτέρω, τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας διαμορφώνονται στο ποσό των **393.104,93 €**, ήτοι € 2.729.895,35 (δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα) x 14,40% (προσαυξημένος κατά 80% ο Μ.Σ.Κ.Κ. 8%, το οποίο δεν προσβάλλεται από την προσφεύγουσα).

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: [...] γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επιεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και δεδομένου ότι τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας προσδιορίζονται εκ νέου στο ποσό των 393.104,93 €, ο οφειλόμενος φόρος προσδιορίζεται στο ποσό των 98.276,23 € ($393.104,93 \times 25\%$) και άρα, η διαφορά φόρου είναι 98.276,23 € (καθώς βάσει δήλωσης δεν είχε προκύψει φόρος λόγω ζημιάς). Συνεπώς, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες X 0,73% = 35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	117.931,48 €	49.138,12 €	35.153,41 €	84.291,52 €	84.291,52 €

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζονταν τα εξής:

«5. Η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.), στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του ΕΘ.Ε.Κ υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής.

Η φράση "Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο» και «ΕΘ.Ε.Κ.» αντικαταστάθηκαν με τη φράση «Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης» με την παρ.16 άρθρ.20 Ν.3296/2004, ΦΕΚ Α 253/14.12.2004.

Η εν λόγω Επιτροπή έχει την έδρα της στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού αποτελούμενη από [...]

Σύμφωνα με την ΥΑ ΠΟΛ. 1002/28.12.2011 (ΦΕΚ Β'25/17.1.2012) ισχύουν τα ακόλουθα: "1. Οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92 - ΦΕΚ 84/Α') ισχύουν αναλόγως και για τους επιτηδευματίες που υπάγονται στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων» του άρθρου 55 του Ν. 4002/2011».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι ο έλεγχος δεν της κοινοποίησε το ως άνω σημείωμα της παρ.5 του άρθρ.30 του ΚΒΣ ώστε να προσφύγει στην εν λόγω επιτροπή προκειμένου να κριθεί το κύρος των βιβλίων της. Ωστόσο, η ίδια η προσφεύγουσα μέσω της διαχειρίστριάς της δήλωσε την απώλεια των βιβλίων και στοιχείων, ενώ με το υπ' αριθμ./2016 Υπόμνημά της στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, επί του υπ' αριθμ./2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων, αναφέρει ότι: «*Η μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων μου οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, το οποίο, δεν μπόρεσα να αποτρέψω και το οποίο συνίσταται στην βίαιη αποβολή μου από το μίσθιο κατάστημα, εν απουσία μου, η οποία βίαία αποβολή είχε ως αποτέλεσμα να μην διαφυλαχθούν τα βιβλία και στοιχεία μου από τον δικαστικό επιμελητή που την διενήργησε*».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι ο έλεγχος έπρεπε να της κοινοποιηθεί το ειδικό ως άνω σημείωμα ώστε να προσφύγει στην επιτροπή και να κριθεί το κύρος των βιβλίων της προβάλλεται αβάσιμα, καθώς ο έλεγχος διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και όχι το Δ.Ε.Κ., οι εν λόγω διατάξεις έχουν πλέον καταργηθεί και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της οφείλεται σε μη επίδειξη των βιβλίων λόγω απώλειάς τους συνεπώς δεν εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις.

iv.

Επειδή ο τελευταίος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού του Φ.Π.Α. αναφέρεται στην υπ' αριθμ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

χρήσης 01/01 – 31/12/2008 η οποία πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής, παρέλκει η εξέταση του εν λόγω ισχυρισμού.

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25.09.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΠΕ» (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα:

- i. την αποδοχή αυτής ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει Φ.Π.Α. για τη χρήση 01/01 – 31/12/2008 και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ,
- ii. την μερική αποδοχή αυτής ως προς τον υπολογισμό των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων καθαρών κερδών χρήσης 01/01 – 31/12/2008 και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009, και
- iii. την απόρριψη αυτής ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ./21.07.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 01/01 – 31/12/2008):

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-195.827,84	424.553,30	620.381,14	393.104,93	588.932,77
Φόρος (25%)		106.138,33	106.138,33	98.276,23	98.276,23
Πρόσθετος φόρος άρθρ.1 ν. 2523/1997		127.365,99	127.365,99		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ				49.138,12	49.138,12
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*				35.153,41	35.153,41
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών			233.504,32		182.567,76

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

2. Υπ' αριθμ./21.07.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 01/01 – 31/12/2008: Μηδέν
3. Υπ' αριθμ./21.07.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου χρήσης 01/01 – 31/12/2008: 880,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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