

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 30 Μαρτίου 2011 με την εξής σύνθεση: Δ. Κωστόπουλος, Σύμβουλος της Επικρατείας, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Προέδρου του Τμήματος, που είχε κώλυμα, Ι. Γράβαρης, Εμμ. Κουσιουρή, Σύμβουλοι, Ι. Σύμπλης, Π. Γρουμπού, Πάρεδροι. Γραμματέας η Κ. Κεχρολόγου.

Για να δικάσει την από 23 Μαρτίου 2004 αίτηση:
του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, ο οποίος παρέστη με τον Παναγιώτη Πανάγο, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,
κατά των :, ως μοναδικού κληρονόμου του
.....πρώην εταίρων της ήδη λυθείσας ετερόρρυθμης
εταιρείας κατοίκων, οι οποίοι δεν παρέστησαν.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Προϊστάμενος επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθ. 20/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Τρίπολης.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του Εισηγητή, Παρέδρου Ι. Σύμπλη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον αντιπρόσωπο του αναιρεσειόντος Προϊσταμένου, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α
Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο Ν ό μ ο

1. Επειδή, για την άσκηση τής κρινομένης αιτήσεως δεν απαιτείται κατά νόμον η καταβολή τελών και παραβόλου.

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της υπ' αριθμ. 20/2002 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Τριπόλεως, με την οποία, κατόπιν συνεκδικάσεως αντιθέτων εφέσεων των διαδίκων, απορρίφθηκε η έφεση του ήδη αναιρεσειόντος Δημοσίου και έγινε εν μέρει δεκτή η έφεση των αναιρεσιβλήτων κατά της υπ' αριθμ. 159/1999 αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ναυπλίου, στη συνέχεια δε, κατά μερική αποδοχή προσφυγής των τελευταίων, μεταρρυθμίστηκε η υπ' αριθμ. 29/11.12.1997 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., με την οποία είχαν προσδιορισθεί εξωλογιστικώς τα καθαρά κέρδη της λυθείσας το 1995 ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και» για το οικονομικό έτος 1989 σε 62.175.720 δραχμές έναντι 1.125.500 δραχμών που είχε δηλωθεί. Με την πρωτόδικη απόφαση τα εν λόγω καθαρά κέρδη είχαν προσδιορισθεί, κατά μερική παραδοχή της προσφυγής, σε 34.003.004 δραχμές, αναπροσαρμόσθηκε δε και το αναλογούν χαρτόσημο και η επ΄

αυτού εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α., με την ήδη δε αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιορίστηκαν στο ποσό των 24.287.860 δραχμών.

3. Επειδή, στο άρθρο 16α του ν.δ. 3323/1955 (Α' 214), όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 5 παρ. 2 του ν. 1563/1985 (Α' 151) και πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 7 του ν. 2065/1992 (Α' 113), ορίζονται τα εξής: «1. Οι [...] ετερόρρυθμες [...] εταιρείες [...] υποχρεούνται να υποβάλλουν, κάθε χρόνο, στον οικονομικό έφορο της έδρας τους δήλωση για τα αποτελέσματά τους, τα οποία προέκυψαν κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου που έληξε και για την κατανομή των κερδών ή ζημιών μεταξύ των εταίρων [...] 3. Ο οικονομικός έφορος της έδρας της εταιρείας ή της κοινοπραξίας ύστερα από σχετικό έλεγχο εκδίδει και κοινοποιεί στην εταιρεία ή στην κοινοπραξία πράξη προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων. [...]". Περαιτέρω, στην παρ. 2 του άρθρου 34 του ίδιου ως άνω ν.δ. 3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 του ν. 814/1978 (Α' 144) και συμπληρώθηκε με το άρθρο 8 παρ. 1 του ανωτέρω ν. 1563/1985, ορίζονται τα επόμενα: «Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) [...] γ) Επί μη τηρουσών βιβλία και στοιχεία του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων ή τηρουσών τοιαύτα ανεπαρκή ή ανακριβή ή κατωτέρας της προσηκούσης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικώς επί τη βάσει των υπό του Οικονομικού Εφόρου διατιθεμένων στοιχείων και πληροφοριών περί της εκτάσεως της συναλλακτικής δράσεως της επιχειρήσεως και των εν γένει συνθηκών λειτουργίας αυτής. Δια τον τοιούτον προσδιορισμόν λαμβάνονται ίδια υπ' όψιν αι υπό της επιχειρήσεως εμφανιζόμεναι αγοραί και πωλήσεις, το εμφανιζόμενον μικτόν κέρδος, ως και το πραγματοποιούμενον τοιούτον παρ' ετέρων ομοειδών επιχειρήσεων εργαζομένων υπό παρομοίας συνθήκας, το απασχολούμενον προσωπικόν, το ύψος των επενδεδυμένων κεφαλαίων ως και των ιδίων κεφαλαίων κινήσεως, το ποσόν των δανείων και πιστώσεων, το ποσόν των εξόδων παραγωγής και διαθέσεως των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχειρίσεως και πάσης εν γένει επαγγελματικής δαπάνης». Εξ άλλου, στο άρθρο 33α παρ. 1 του ίδιου ν.δ/τος, όπως ίσχυε κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο, μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 3 του ν.δ. 587/1970 (Α' 143) και την τροποποίησή του με το άρθρο 9 του ως άνω ν. 814/1978, ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Ο προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται κατά τας επομένας διακρίσεις: α) Επί τηρουσών επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης ή τετάρτης κατηγορίας του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων το καθαρόν κέρδος εξευρίσκεται λογιστικώς επί τη βάσει των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων τούτων δι' εκπτώσεως εκ των ακαθαρίστων εσόδων των εν άρθρω 35 αναφερομένων εξόδων. β) [...] γ) Επί των [...] επιχειρήσεων αίτινες δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν τοιαύτα κατωτέρας της προσηκούσης κατηγορίας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και εφ' όσον εις την τελευταίαν ταύτην περίπτωσιν η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατον την διενέργειαν των ελεγκτικών επαληθεύσεων, το καθαρόν κέρδος προσδιορίζεται εξωλογιστικώς κατά τα εν άρθρω 36 οριζόμενα». Στο εν λόγω άρθρο 36 του ως άνω ν.δ. 3323/1955, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζονται τα εξής: Στην παρ. 1, όπως αντικαταστάθηκε κατά το πρώτο εδάφιο της με το άρθρο 5 του ως άνω ν.δ. 587/1970, ότι: «Ο εξωλογιστικός

προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων, περί των οποίων ορίζει η διάταξη του εδαφίου γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 33α, ενεργείται δια πολλαπλασιασμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως επί ειδικούς κατά γενικής κατηγορίας επιχειρήσεων συντελεστές καθαρού κέρδους», στην παρ. 2 (όπως αυτή ίσχυε μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 13 του ως άνω ν. 1563/1985 και πριν αντικατασταθεί εκ νέου κατά τα τελευταία τρία εδάφια της με το άρθρο 10 παρ. 19 του ως άνω ν. 2065/1992), ότι: «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι συντελεστές αυτοί καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. [...] Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, ΦΕΚ 34 τ. Α') ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά σαράντα το εκατό (40%)» και στην παρ. 3 (όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή της με το άρθρο 10 παρ. 20 του ως άνω ν. 2065/1992) ότι «Αν από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα ότι από γεγονότα ανώτερης βίας το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν. [...]».

4. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις, σύμφωνα με τις οποίες το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφ' όσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία. Η εφαρμογή όμως αυξημένου συντελεστού καθαρού κέρδους για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, καθ' ο μέρος δεν προκύπτει ότι θεμελιώνεται στην αιτιολογημένη εκτίμηση τού νομοθέτη, ότι οι επιχειρήσεις αυτές έχουν υψηλότερα ποσοστά κέρδους, ισοδυναμεί, κατ' ουσίαν, με κύρωση, που δικαιολογείται από την φύση και την σοβαρότητα των παραβάσεων στις οποίες έχουν υποπέσει οι επιχειρήσεις αυτές. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί ο αυξημένος αυτός συντελεστής να εφαρμοστεί και στις επιχειρήσεις των οποίων τα οικονομικά αποτελέσματα εξευρίσκονται εξωλογιστικώς όχι λόγω παραβάσεως ή άλλης υπαιτιού συμπεριφοράς, αλλά λόγω απώλειας ή καταστροφής των βιβλίων και στοιχείων τους. Μειοψήφησε ο Πάρεδρος Ιωάννης Σύμπλης, ο οποίος διέτύπωσε τη γνώμη ότι η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους δεν επιβάλλεται ως κύρωση, αλλά

αντανακλά την αυξημένη δυσχέρεια προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων (δηλαδή τής βάσης επιβολής τού φόρου), κατ' αντίθεση προς τις περιπτώσεις όπου η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό οφείλεται σε απλή ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν, στις οποίες τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά δεν πείθουν μεν για το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών, αφού δεν είναι εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, παρέχουν όμως κάποιες ενδείξεις, έστω και ανεπαρκείς, τουλάχιστον για την κατ' αρχήν τάξη μεγέθους τους. Υπό τα δεδομένα αυτά, η προσαύξηση τού συντελεστού υποκαθιστά απλώς την ευχέρεια που είχε η φορολογική αρχή πριν από το ν. 1563/1985 να επιλέξει (εντός πλαισίου) τον προσήκοντα κατά την ουσιαστική κρίση της συντελεστή καθαρού κέρδους ή και να εφαρμόσει (αιτιολογημένα) συντελεστή υψηλότερο τού μεγίστου και αποτελεί αναγκαίο συμπλήρωμα τής μετάβασης από το σύστημα τού κατά διακριτική ευχέρεια προσδιορισμού τού εφαρμοστέου συντελεστού κέρδους στο σύστημα τού αντικειμενικού (τεκμαρτού) προσδιορισμού του με κανονιστικές πράξεις.

5. Επειδή, ζήτημα ερμηνείας και εφαρμογής των ανωτέρω διατάξεων τίθεται και στην ένδικη διαφορά, η οποία ανεφύη, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά από το διοικητικό εφετείο, υπό τις ακόλουθες περιστάσεις: Το έτος 1979 συνεστήθη με έδρα τη η ετερόρρυθμη εταιρεία «..... και» με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ελαιολάδου και ελαίων και την αντιπροσωπεία γεωργικών μηχανημάτων, αργότερα δε και την τυποποίηση ελαιολάδου, η οποία αποτελούσε ήδη από το έτος 1986 την κύρια δραστηριότητά της. Για την παρακολούθηση των εργασιών της τήρησε κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο (1.1 έως 31.12.1988) βιβλία Δ' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. Από τη δήλωση αποτελεσμάτων και τα συμπληρωματικά στοιχεία που υπέβαλε η εταιρεία αυτή στη φορολογική αρχή, προέκυψαν για την ένδικη χρήση φορολογητέα κέρδη ύψους 1.125.500 δραχμών. Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψη ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε στον φορολογικό έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά την ένδικη χρήση, με την αιτιολογία ότι καταστράφηκαν από την πυρκαγιά που εκδηλώθηκε στον χώρο των γραφείων της στις 15.8.1995, προσδιόρισε εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδά της στο ποσό των 605.757.720 δραχμών. Στη συνέχεια, αφού έλαβε υπ' όψη ότι στους πίνακες συντελεστών καθαρού κέρδους του Υπουργείου Οικονομικών που ίσχυαν κατά την ένδικη χρήση, δεν προβλέπεται συντελεστής καθαρού κέρδους για τις επιχειρήσεις τυποποίησης ελαιολάδου, εφάρμοσε στα μεν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις τον προβλεπόμενο στον ΚΑ 5304 για τις επιχειρήσεις εμπορίας ελαίου και ελαίων χονδρικώς, συντελεστή καθαρού κέρδους 5%, προσαυξημένο κατά 100%, στα δε ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις, τον μέσο όρο των συντελεστών καθαρού κέρδους της 5ης κατηγορίας επαγγελματιών του ως άνω πίνακα, ήτοι συντελεστή 9% προσαυξημένο κατά 100%. Προσφυγή κατά της ένδικης πράξεως έγινε εν μέρει δεκτή από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, το οποίο προσδιόρισε μεν εξωλογιστικώς τα αποτελέσματα της φορολογούμενης επιχειρήσεως, με την εφαρμογή, όμως, συντελεστή καθαρού κέρδους 5% σε όλα τα ακαθάριστα έσοδα, προσαυξημένου κατά 40%, κατ' εφαρμογή του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.δ. 3323/1955.

Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο επιληφθέν αντιθέτων εφέσεων των διαδίκων κατά της πρωτόδικης αποφάσεως, δέχθηκε, εκτός άλλων, ότι η καταστροφή λόγω πυρκαγιάς των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου δεν συνιστά ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων αυτού, αλλά, απλώς καθιστά αναγκαίο τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων λόγω ανεφίκτου του λογιστικού προσδιορισμού, εν όψει δε τούτου έκρινε ότι εσφαλμένα προέβη το πρωτοβάθμιο δικαστήριο σε προσαύξηση του εφαρμοστέου στα ακαθάριστα έσοδα της φορολογούμενης επιχειρήσεως συντελεστή καθαρού κέρδους.

6. Επειδή, το Δημόσιο με την κρινόμενη αίτηση προβάλλει ότι, κατά την έννοια τού αρθ. 36 τού νδ 3323/1955, όπως τροποποιήθηκε με το αρθ. 13 τού ν. 1563/1985, αυξημένος συντελεστής καθαρού κέρδους εφαρμόζεται και επί τυχαιάς καταστροφής ή απωλείας τών βιβλίων και στοιχείων τής επιχειρήσεως και, επικουρικώς, ότι το διοικητικό εφετείο ώφειλε να είχε ερευνήσει αν η φορολογουμένη επιχείρηση είχε επιδείξει την επιβαλλόμενη επιμέλεια και είχε καταβάλει κάθε ανθρωπίνως δυνατή προσπάθεια για την αποτροπή τής καταστροφής τών βιβλίων και στοιχείων τής (λόγος το βάσιμο και λυσιτελές τού οποίου συναρτάται και αυτό με την ερμηνεία τού αρθ. 36 τού νδ 3323/1955).

7. Επειδή, το Δικαστήριο, με την παρούσα σύνθεσή του κρίνει ότι λόγω τής σπουδαιότητας τού τιθεμένου ζητήματος ερμηνείας τών ανωτέρω διατάξεων και αντιθέτου προς την κρατήσασα γνώμη νομολογίας (ΣτΕ 1165/2009 κα) η υπόθεση πρέπει να παραπεμφθεί στο Τμήμα με 7μελή σύνθεση και να ορισθεί δικάσιμος η 6.6.2012.

Διά ταύτα

Παραπέμπει την υπόθεση στο Τμήμα με 7μ σύνθεση και ορίζει δικάσιμο την 6.6.2012.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 5 Απριλίου και 18 Μαΐου 2011

Ο Προεδρεύων Σύμβουλος Η Γραμματέας Δ. Κωστόπουλος Κ. Κεχρολόγου και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 28ης Μαρτίου 2012.