

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Ως προς τη διαχειριστική περίοδο 2011 που εκ παραδρομής αναγράφηκε στο τελευταίο εδάφιο, στη σελίδα έντεκα (11) της αρχικής απόφασης ως «Διαχειριστική περίοδος 2010» στο ορθό «Διαχειριστική περίοδος 2011»



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2635

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ, με έδρα στα, οδός ως νόμιμα εκπροσωπείται κατά α) της υπ' αρ. /2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και β) της υπ' αρ. /2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου

7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αρ./2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και β) την υπ' αρ./2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ/2018 Υπόμνημα.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ./2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 20.576,33 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση γ και β του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/1997.

Η παράβαση αφορά i) την έκδοση από μέρους της προσφεύγουσας σε επτά (7) περιπτώσεις, μερικώς εικονικών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία, τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 83.757,64 € η οποία επισύρει την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση γ' του Ν. 4337/2015 και ii) την έκδοση από μέρους της προσφεύγουσας ενός μερικώς εικονικού τιμολογίου συνολικής καθαρής αξίας 24.300,00 € με εικονική αξία 9.562,00 €, η οποία επισύρει την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση β' του Ν. 4337/2015.

β) Με την υπ' αρ./2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 57.777,07 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση γ', β', ζ', στ' και γ' του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7,12 και 13 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/1997.

Η παράβαση αφορά i) την έκδοση από μέρους της προσφεύγουσας σε έντεκα (11) περιπτώσεις, μερικώς εικονικών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία, τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 138.806,60 € η οποία επισύρει την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση γ' του Ν. 4337/2015, ii) την έκδοση από μέρους της προσφεύγουσας τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 53.800,00 € με εικονική αξία 12.520,00 €, η οποία επισύρει την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση β' του Ν. 4337/2015, iii) τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης η οποία επισύρει την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση ζ' του Ν. 4337/2015, iv) τη μη έκδοση

φορολογικών παραστατικών για έσοδα αξίας τουλάχιστον 82.079,00 € η οποία επισύρει την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση στ' του Ν. 4337/2015 και ν) τη λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία τρία (3) μερικώς εικονικών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η εικονική αξία, τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 20.940,00 € η οποία επισύρει την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση γ του Ν. 4337/2015.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων έλεγχος περί εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 και 1/1/3-31/12/2011 με αιτία ελέγχου τη διαβίβαση στη Δ.Ο.Υ. Χανίων φακέλων επιχειρήσεων που έλαβαν επιχορηγήσεις για έλεγχο. Συγκεκριμένα στις 21/03/2014 το Τμήμα Α' Κοινοτικών & Εθνικών Επιδοτήσεων της Κεντρικής Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ διαβίβασε στην περιφερειακή διεύθυνση ΣΔΟΕ Κρήτης εμπιστευτικό έγγραφο με συνημμένη επώνυμη καταγγελία αναφορικά με υπόνοιες για έκνομες οικονομικές ενέργειες της προσφεύγουσας, σε σχέση με επιχειρήσεις δικαιούχους επιχορηγήσεων της δράσης & με την σημείωση να προβεί στις δέουσες ενέργειες ελέγχου. Μετά από τα παραπάνω, το 2016 διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Χανίων οι φάκελοι επιχειρήσεων που έλαβαν επιχορηγήσεις για έλεγχο.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις προαναφερόμενες παραβάσεις και προς τούτο η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ/2018 Υπόμνημα της, ζητά την μερική ή ολική ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Αρχής, που αφορούν στη χρήση 2010, διότι το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων ως προς τη χρήση αυτή έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Παράβαση του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 διότι δεν δόθηκε ο προβλεπόμενος χρόνος των είκοσι (20) ημερών για έγγραφη διατύπωση απόψεων από μέρους της προσφεύγουσας σχετικά με τα έγγραφα στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος.
- Για τις υπηρεσίες βελτιστοποίησης σελίδων, χρήσης hotel proxy, φιλοξενίας ιστοσελίδας, μεταφράσεων και φωτογραφίσεων που πρόσφερε η προσφεύγουσα στους πελάτες της χρεώθηκαν τιμές που δεν περιείχαν στοιχεία υπερτιμολόγησης, γιατί η τιμή που χρεώθηκε για τα συγκεκριμένα έργα που εντάχθηκαν στο επιχορηγούμενο πρόγραμμα αντιπροσώπευε το αυξημένο κόστος που υπήρχε λόγω των αυστηρών κριτηρίων και δράσεων για την κατασκευή των ιστοσελίδων που δεν αντιστοιχούν στις προδιαγραφές των περισσότερων έργων εκτός του συγκεκριμένου προγράμματος. Συμπεριελάμβανε δε όχι μόνο το σχεδιασμό και ανάπτυξη της ιστοσελίδας και του συστήματος διαχείρισης της CMS αλλά και τη δημιουργία περιεχομένου (φωτογράφιση, κειμενογράφηση, μεταφράσεις) καθώς και υπηρεσίες προβολής και διαφήμισης. .
- Στο υπ' αριθμ. /2017 κοινοποιήθέν στην προσφεύγουσα Σημείωμα Διαπιστώσεων και κατ' επέκταση στους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων δεν συμπεριελήφθη η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών για έσοδα αξίας τουλάχιστον 82.079,00 € με αποτέλεσμα να μην της δοθεί η ευκαιρία να υποβάλει τις απόψεις της σχετικά με αυτή.
- Τα ευρήματα και τα συμπεράσματα του ελέγχου περί του ότι το ποσό των 82.079,00 €, που προέκυψε κατά τον έλεγχο 27 χρηματικών καταθέσεων ενός κοινού λογαριασμού των δύο

τότε εταίρων της προσφεύγουσας, είναι έσοδα της προσφεύγουσας, είναι εσφαλμένος.

- Σχετικά με τη παράβαση της λήψης και καταχώρησης από μέρους της προσφεύγουσας στα τηρούμενα βιβλία τρία (3) μερικώς εικονικών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η εικονική αξία, τιμολογίων το ένα τιμολόγιο (...../2011) με εκδότη τον με ΑΦΜ δεν μπορεί να συγκριθεί με άλλα παραστατικά που παραθέτει ο έλεγχος στο σημείωμα διαπιστώσεων καθώς πρόκειται για διαφορετικές εργασίες που απαιτούν περισσότερο χρόνο και κόστος. Σχετικά με τα δύο άλλα εκ των τριών τιμολογίων που αναφέρονται στη προσβαλλόμενη πράξη, δεν αναφέρονται καν οι εκδότες των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων ούτε όμως οι λόγοι για τους οποίους αυτά θεωρούνται εικονικά, επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι παντελώς ανατιολόγητη και αόριστη.
- Η κατάσταση που εμφανίζει η προσφεύγουσα στα βιβλία της είναι πραγματική καθώς δεν έχει υποπέσει στις παραβάσεις που της καταλογίζονται.
- Παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.
- Σημαντική βλάβη από ουσιώδεις πλημμέλειες του Σημειώματος Διαπιστώσεων – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δεν παρασχέθηκε με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως της προσφεύγουσας.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 36 παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης”.

Άρθρο 72 μεταβατικές διατάξεις

‘§11. 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. 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....»

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β’ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α’ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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 ενάσκηση 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.

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.».

Με την ΠΟΛ 1052/15-03-2007, διευκρινίστηκε ότι «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία,...»

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 7.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 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 οι διατάξεις του άρθρου δεύτερου §1 του ν. 4098/2012 περί παρατάσεως της παραγραφής (αρχικής ή παραταθείσης) για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την 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. **{ΣΤΕ 2932/2017}**

Επειδή με τις ΣΤΕ 1738/2017 και ΣΤΕ 2932/2017 Αποφάσεις κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών οπότε. Εξάλλου, δεδομένου ότι πρόκειται για το ίδιο κατ' ουσίαν νομικό ζήτημα, το οποίο επιλύθηκε με τις ως άνω αποφάσεις, το ίδιο ισχύει και με τους νόμους που αφορούν παρατάσεις παραγραφής για επόμενα έτη, όπως π.χ. το άρ. 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 και το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 που αναφέρονται σε παράταση της παραγραφής (αρχικής ή παραταθείσης) για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2013.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

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, ΣΤΕ 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, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 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, ΣΤΕ 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 [68§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την [περίπτωση β' του άρθρου 68§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 2934/2017](#), ΣτΕ 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 ο έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας βάσει των υπ' αριθμ./2016 και/2017 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων είχε ως αφορμή επώνυμη καταγγελία αναφορικά με υπόνοιες για έκνομες οικονομικές ενέργειες της προσφεύγουσας σε σχέση με επιχειρήσεις δικαιούχους επιχορηγήσεων Κρήτης. Η διαβίβαση από μέρους του ΣΔΟΕ Κρήτης των σχετικών φακέλων επιχειρήσεων που έλαβαν επιχορηγήσεις με βάση τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας έλαβε χώρα, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων, μέσα στο έτος 2016, προκειμένου να διενεργήσει η Δ.Ο.Υ. Χανίων τον απαιτούμενο έλεγχο.

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελούν και τα δελτία πληροφοριών και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής. Εν προκειμένω περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων μέσα στο 2016 φάκελοι με στοιχεία 18 επιχειρήσεων αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Χανίων που έλαβαν επιχορηγήσεις με βάση τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα και στις 18 προαναφερόμενες επιχειρήσεις αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Χανίων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα: α) κατά τη χρήση 2010 i)εξέδωσε επτά μερικώς εικονικά τιμολόγια, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η εικονική αξία, συνολικής καθαρής αξίας 83.757,64 € και ii) εξέδωσε ένα μερικώς εικονικό τιμολόγιο συνολικής καθαρής αξίας 24.300,00 € με εικονική αξία 9.562,00 € και β) κατά τη χρήση 2011 i)εξέδωσε έντεκα μερικώς εικονικά τιμολόγια, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί

επακριβώς η εικονική αξία, συνολικής καθαρής αξίας 138.806,60 € , ii)εξέδωσε τέσσερα μερικώς εικονικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 53.800,00 € με εικονική αξία 12.520,00 €, iii)δεν εξέδωσε φορολογικά παραστατικά για έσοδα αξίας τουλάχιστον 82.079,00 €, iv)έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία τρία μερικώς εικονικά, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η εικονική αξία, τιμολόγια δαπανών συνολικής αξίας 20.940,00 € και v)δεν εμφάνισε τη πραγματική κατάσταση της.

Επειδή ωστόσο, εφόσον τα στοιχεία που αναφέρονται στους φακέλους επιχειρήσεων που έλαβαν επιχορηγήσεις περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων μέσα στο 2016, ήτοι πριν την πάροδο της αρχικής πενταετίας της παραγραφής (31/12/2016) και όπως προαναφέρθηκε 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, 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.

Ως εκ τούτου, με βάση τα προαναφερθέντα, στην υπό κρίση περίπτωση, η χρήση 2010 υπόκειται στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξεων επιβολής προστίμων παραγράφηκε την 31/12/2016.

Επειδή, η υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 2010 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, εκδόθηκε την **29/12/2017** και κοινοποιήθηκε την **29/12/2017**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ είναι **βάσιμος**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 : «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...»

Επειδή με το υπ' αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται μεταξύ άλλων οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του

άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και ειδικότερα: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν. 4174/2013: «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

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

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων συνέταξε το υπ' αριθμ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρου και προστίμου και τα κοινοποίησε στη προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο της υπέβαλε αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. Χανίων προκειμένου να της χορηγηθούν αντίγραφα των εγγράφων στα οποία στηρίχθηκαν οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου. Επί της ως άνω αιτήσεως η προσφεύγουσα έλαβε τελικά και αφού είχε ήδη υποβάλει γραπτώς τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων δια του οποίου της διαβιβάστηκαν τα αιτούμενα στοιχεία (σύνολο 23). Την επόμενη μέρα δε (29/12/2017) η Δ.Ο.Υ. Χανίων της κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Επειδή από την αντιπαραβολή του με αρ. πρωτ./2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων, των προσωρινών πράξεων και των οριστικών σε συνδυασμό με το Πόρισμα Ελέγχου της από 29/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων προκύπτει ότι υπάρχει αναντιστοιχία τόσο ως προς το είδος όσο και ως προς το πλήθος των παραβάσεων.

Συγκεκριμένα στο σημείωμα διαπιστώσεων αναφέρεται άλλο πλήθος μερικώς εικονικών τιμολογίων και δεν αναφέρονται καν ορισμένες παραβάσεις για τη χρήση 2011. Μάλιστα, ιδιαίτερα όσον αφορά τη παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών για έσοδα αξίας τουλάχιστον 82.079,00 € για τη χρήση 2011, ουδόλως αναφέρεται στο με αρ. πρωτ/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων παρότι εν τέλει επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του Ν. 4337/2015, άρθρο 7 παρ. στ' ύψους 20.519,75 € για μη έκδοση φορολογικών παραστατικών για έσοδα αξίας τουλάχιστον 82.079,00 €. Η παράβαση αυτή επίσης συνετέλεσε στη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ για την εν λόγω χρήση με την προσθήκη του ως άνω ποσού ως απόκρυψη εσόδων.

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων για τη χρήση 2011 η προσφεύγουσα υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: την έκδοση σε εννέα (9) περιπτώσεις, μερικώς εικονικών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία, τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 138.806,60 € και ii) την έκδοση τριών (3) μερικώς εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 25.018,40 €.

Ωστόσο σύμφωνα με το πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η παράβαση της προσφεύγουσας αφορά i) την έκδοση σε έντεκα (11) περιπτώσεις, μερικώς εικονικών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία, τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 138.806,60 €, ii) την έκδοση τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 53.800,00 € με εικονική αξία 12.520,00 €, iii) τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης, iv) τη μη έκδοση φορολογικών παραστατικών για έσοδα αξίας τουλάχιστον 82.079,00 € και v) τη λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία τρία (3) μερικώς εικονικών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η εικονική αξία, τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 20.940,00 €.

Βάσει του ως άνω πορίσματος ελέγχου, το οποίο διαφοροποιείται σημαντικά από το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων, ως αναφέρθηκε ανωτέρω, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων (σελίδα 38) αναφέρεται ότι : *«Ορισμένες παραβάσεις δεν περιελήφθησαν στο σημείωμα διαπιστώσεων για δύο λόγους 1. Από παραδρομή , 2. Γιατί ορισμένα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου μετά τη κοινοποίηση του σημειώματος και λόγω επικείμενης παραγραφής και διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου δεν κοινοποιήθηκε συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων.»*

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ως αποτέλεσμα των προαναφερόμενων, στερήθηκε της δυνατότητας συγκεκριμένης αντίκρουσης του πορίσματος ελέγχου και πιθανής αποτροπής του οριστικού καταλογισμού.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Χανίων δεν προέβη ως όφειλε στην έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων έτσι ώστε η προσφεύγουσα να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με όλες τις από τον έλεγχο διαπιστωθείσες παραβάσεις και να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενη ακροάσεως της.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή, οφείλει να εξετάζει και να λαμβάνει υπ' όψιν της κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων τις απόψεις που υποβάλλει ο φορολογούμενος επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου που του έχει κοινοποιηθεί. Ωστόσο, στην προκειμένη

περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία, λόγω των προαναφερομένων ανακριβειών και ελλείψεων επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, στερήθηκε της δυνατότητας αντίκρουσης επί των παραβάσεων που εν τέλει της καταλογίστηκαν..

Επομένως οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **τυγχάνουν βάσιμοι και αποδεκτοί.**

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 2011 είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό, που βάσιμα προβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, να ακυρωθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ..,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ,

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

Διαχειριστική περίοδος 2010

Πρόστιμο άρθρου 7§3 , περ. γ' & β' του ν.4337/2015: **0,00€**

Διαχειριστική περίοδος 2011

Πρόστιμο άρθρου 7§3 , περ. γ' , β' , ζ' & στ' του ν.4337/2015: **0,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.