



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 18-05-2018

Αριθμός απόφασης: **2470**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., με έδρα στην Καλαμάτα, οδός, κατά της αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την 04-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 5.231,39 €, πλέον 6.277,66 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 11.509,05 €.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών και την προσαύξηση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εκροών με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 κρίθηκαν ανακριβή.

Η ως άνω αναφερόμενη Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κατόπιν της από 04-12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

.....

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τα υπ' αριθμ. πρωτ./02-11-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, την **04-11-2016** παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, δελτίο πληροφοριών λαμβάνοντας αριθμ. Πρωτ./04-11-2016, με το οποίο γνώρισε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. ότι, κατόπιν ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ στην ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, με έδρα στον Πειραιά στην οδό και αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο κινητής τηλεφωνίας» διαπιστώθηκε έκδοση πληθώρας εικονικών φορολογικών στοιχείων, από την ως άνω ατομική επιχείρηση. Μεταξύ των ληπτών της ως άνω ατομικής επιχείρησης είναι και η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, Α.Φ.Μ., η οποία εμφανίζεται να έχει λάβει από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 46.360,00 €. Για την ως άνω εκδότρια επιχείρηση συντάχθηκε η από 05-10-2016 Έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, απόσπασμα της οποίας επισυνάπτεται στο ως άνω πληροφοριακό δελτίο.

Συνέπεια του ως άνω δελτίου πληροφοριών, και βάσει της υπ' αριθμ./ 27-4-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για τη χρήση 2008, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 04-12-2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Όπως αναφέρεται στην ως άνω οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ η προσφεύγουσα : « Έχει αποδεχθεί περαίωση ν. 3888/2010 με το αριθμ./2010 σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2003,2004,2005,2006,2007,2008 και 2009 συνολικού ποσού 4.813,91 €, η οποία όμως παραμένει ανεξόφλητη μέχρι σήμερα από την λήξη της τρίτης δόσης την 31/01/2011 και ως εκ τούτου σύμφωνα με τις

διατάξεις του ν. 3888/2010 και της συνοδευτικής αυτού ΠΟΛ. 1047/2010(η περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων επέρχεται με την συνολική εξόφληση της οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα του ν. 3888/2010) δεν υφίσταται.»

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και για τη διαπίστωση των παραβάσεων της λήψης από την προσφεύγουσα πέντε (5) εικονικών Τιμολογίων εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 46.360,00 €. πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 6.026,31 €, συντάχθηκε η από 04-12-2017 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας άρθρου 7 ν. 4337/2015 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3 ν. 4337 747/2016 , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. .

Κατά της ως άνω πράξης προστίμου υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας η με αριθμ. πρωτ./18-01-2018 ενδικοφανής προσφυγή.

Με τη με αριθμό/18-05-2018 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της.

Ακολούθως από τον διενεργηθέντα στην προσφεύγουσα έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος συντάχθηκε η από 04-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣκαι εκδόθηκε η υπ' αριθ μ. υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008).

Κατά της ως άνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας η με αριθμ. πρωτ./18-01-2018 ενδικοφανής προσφυγή.

Με τη με αριθμό/18-05-2018 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της.

Δεδομένου ότι περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το ως άνω Δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ (παραλαβή αυτού από την ως άνω Δ.Ο.Υ. την 04-11-2016) που αφορά την προσφεύγουσα, διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, χρήση 2009, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 04-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα οποία τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την χρήση 2008 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4γ του Π.Δ. 186. (ΚΒΣ) λόγω λήψης των επίμαχων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 γ του Ν 2238/1994.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η όλη διαδικασία που έλαβε χώρα πριν την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού και συγκεκριμένα, όλες οι διαδικαστικές πράξεις της προδικασίας όπως η σύνταξη και η κοινοποίηση του προσωρινού φύλλο ελέγχου ΦΠΑ είναι άκυρες διότι εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 ο οποίος, όπως ορίζεται ρητά σε αυτόν εφαρμόζεται και ισχύει από τις 26-07-2013 και δεν έχει αναδρομική ισχύ την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01-01-2008 έως 31-12-2008.

2) Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ, φόρο εισοδήματος, ασφαλιστικών εισφορών κλπ., και για την σύνταξη και κοινοποίησης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και για την επιβολή φόρων προσαυξήσεων κλπ.. στην κρινόμενη χρήση 2008, έχει παραγραφεί.

Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας Συμβούλιο της Επικρατείας.

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 1 του ν. 4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από το άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ορίζονται :

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση]
«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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, με τη με αριθμό πρωτοκ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ (Ορθή Επανάληψη – Παροχή Οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23,25,27,28,34,62 και 66 του ν. 4174/2013 “ Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας “, ορίζονται :

.....

‘Άρθρο 28

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 η προσωρινή πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ ν. 2859/2000 του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, αποτελεί γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου στην προσφεύγουσα, προκειμένου η τελευταία να διατυπώσει τις απόψεις της, στερείται δε εκτελεστότητας.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της σύνταξης και της κοινοποίησης του προσωρινού φύλλο ελέγχου ΦΠΑ, διότι εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν. 4174/2013, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 περίπτωση γ' του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

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:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 εδάφιο πρώτο περίπτωση γ' του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει

είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται από την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την ‘ Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β΄4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ` της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 Εξ

2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

2011 και μετά Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό Κανόνας πενταετούς παραγραφής
 με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)
 και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013

2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α` του ίδιου Η εφαρμογή των διατάξεων
 νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, προϋποθέτει συμπληρωματικά
 εδ. α`, ν. 4174/2013) στοιχεία

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013) Αφορά αποκλειστικά την
 περίπτωση μη
 υποβολής δήλωσης
 στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α` Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι

εφαρμοστές από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 49του Ν.2859/2000 και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ./02-11-2016 Δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ την **04-11-2016** όπως ανωτέρω λεπτομερώς αναφέρεται και αφορά την προσφεύγουσα, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα στη χρήση 2008 (οικον. έτος 2009) , συνέπεια της υπ' αριθμ./27-04-2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στις από 04-12-2017 οικείες εκθέσεις : α) ελέγχου – επεξεργασίας άρθρου 7 ν. 4337/2015 - άρθρο 36§1 Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) , β) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος γ) μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και δ) ελέγχου προστίμου ΦΠΑ λαρθρου 6 ν. 2523/1997, της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Ο διενεργηθείς έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜτα ως άνω πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 46.360,00 €. πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 6.026,31 €.

Επειδή τα ως άνω συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ την **04-11-2016** ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας και πριν την πάροδο δεκαετίας της κρινόμενης χρήσης 2008 (οικονομικό έτος 2009).

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι την 31/12/2019, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997, των άρθρων 84§§1,4 και 68 του ν.2238/1994, των άρθρων 57 και 49 του Ν 2859/2000.

Επειδή η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εκδόθηκε βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου την 25-12-2017 και κοινοποιήθηκε στη προσφεύγουσα την 21-12-2017.

Επειδή, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός της δεκαετούς προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 57 και 49 του Ν. 2859/2000, ο ισχυρισμός της

προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2008 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με το άρθρο 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

«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.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις του άρθρου του ν.4509/2017.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013, ορίζονται :

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη και συγκεκριμένα :

Φ.Π.Α.

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ^Α §2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (53 μήνες*0,73%=38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	6.277,66 €	(5.231,39 X 50%) 2.615,70 €	(5.231,39 X 38,69%) 2.024,02 €	4. 639,72 €	4.639,72 €

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 04-12-2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.

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

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 01/01-31/12/2008

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	5.231,39 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.,639,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.871,11 €

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.