



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 1-3-2018

Αριθμός απόφασης: 1579

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. 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 27-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ με έδρα στην οδός κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 11-10-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-11-2017 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.445,98€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 12.535,18€ (10.445,98 X 120%), ήτοι 22.981,16€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.953,67€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.344,4€ (1.953,67 X 120%), ήτοι 4.298,07€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά στην αξία φορολογητέων εισροών ποσού 13.374,63€ και διαφορά στο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. 2.541,18€ (πιστωτικό ποσό βάσει δήλωσης 29.082,16€ και βάσει ελέγχου 26.540,98€).

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά στην αξία φορολογητέων εκροών ποσού 5.645,73€ και διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. 3.238,11€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 3.885,73€, ήτοι 7.123,84€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 1.270,59€ (2.541,17€ X 50%), λόγω λήψης του με αριθμό/2008 μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.374,63 πλέον Φ.Π.Α. 261,17€ και του με αριθμό/2008 εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 12.000€ πλέον Φ.Π.Α. 2.280€, ήτοι συνολικού Φ.Π.Α. 2.541,17€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 100,0€ για υποβολή ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α..

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 100,0€ για υποβολή ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α..

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 500,0€ για μη προσκόμιση στον έλεγχο βιβλίων και στοιχείων κατόπιν της με αριθμό/2016 πρόσκλησης.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 11-10-2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2016 εντολής ελέγχου.

Με το με αριθμό/2011 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Πελοποννήσου εστάλη στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ (ημερομηνία πρωτοκόλλου παραλαβής της Δ.Ο.Υ./2011) η από 15-3-2011 έκθεση ελέγχου Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), βάσει της οποίας η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε το μερικώς εικονικό με αριθμό .../2008 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών έκδοσης «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 12.000€ και καθαρής εικονικής αξίας 1.374,63€, και το εικονικό με αριθμό/2008 Τ.Π.Υ. εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 12.000€, και δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.613,2€ κατά την πώληση ελαιολάδου και ελαίων. Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε συμφωνίες και είχε λάβει τα αντίστοιχα Τ.Π.Υ. με τις δυο προαναφερθείσες εκδότριες επιχειρήσεις των τιμολογίων για την μεσολάβηση για πώληση 100 τόνων ελαιολάδου έναντι 0,12€/Kg, ήτοι καθαρής αξίας 12.000€ πλέον Φ.Π.Α. 2.280€ το καθένα. Στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης, σύμφωνα με την έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., είχαν καταχωρηθεί τα προαναφερθέντα παραστατικά. Με την «.....» με ΑΦΜ έμεινε υπόλοιπο έναντι της συμφωνηθείσας ποσότητας 11.455 Kg ελαιόλαδο, η προμήθεια για την οποία ($11.455\text{Kg} \times 0,12\text{€/Kg} = 1.374,63\text{€}$) κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας επιχείρησης. Με την «.....» με ΑΦΜ δεν υλοποιήθηκε η συμφωνία και το συμφωνηθέν ποσό κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας επιχείρησης. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. έκρινε το με αριθμό/2008 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών έκδοσης «.....» με ΑΦΜ, ως μερικώς εικονικό για την καθαρή αξία των 1.374,63€, και το με αριθμό/2008 Τ.Π.Υ. εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ, ως εικονικό για όλη την καθαρή του αξία των 12.000€ πλέον Φ.Π.Α. 2.280€. Επίσης, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας 3.613,2€ στη χρήση 2009 για πώληση ελαιολάδου και ελαίων.

Στις 17-10-2016 εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα επιχείρηση από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ. Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε περαιώσει βάσει των διατάξεων του ν.3888/2010 για τις χρήσεις 2007-2009 και είχε αποδεχθεί το με αριθμό/2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν.3888/2010 ποσού 2.506,95€ και εξόφλησε την οφειλή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε το με αριθμό/2016 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν.3888/2010, το οποίο θυροκόλλησε στην έδρα της επιχείρησης στις 4-11-2016 μαζί με την από 31-10-2016 έκθεση τακτικού ελέγχου άρθρου 68 του ν.2238/1994. Το ταχθέν χρονικό διάστημα των 10 ημερών για την αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος παρήλθε άπρακτο και στις 23-11-2016 θυροκολλήθηκε στην έδρα της επιχείρησης η με αριθμό/2016 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων εντός 5 ημερών. Η ταχθείσα προθεσμία παρήλθε άπρακτη.

Στις 2-12-2016 θυροκολλήθηκαν στην έδρα της επιχείρησης το με αριθμό/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων, ο/2016 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος χρήσης 2008, ο/2016 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος χρήσης 2009, ο/2016 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. χρήσης 2008, ο/2016 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. χρήσης 2009 και ο/2016 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/1997 χρήσης 2008.

Στις 18-1-2017 θυροκολλήθηκε στην έδρα της επιχείρησης το με αριθμό/2017 ενημερωτικό σημείωμα, το οποίο ανέφερε στην προσφεύγουσα επιχείρηση τη δυνατότητα να υποβάλει δηλώσεις ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα βάσει των διατάξεων του ν.4446/2016 έως τις 23-1-2017 και να κάνει χρήση των ευεργετικών διατάξεων του νόμου αυτού.

Στις 6-6-2017 θυροκολλήθηκαν στην έδρα της επιχείρησης οι ταυτάριμες ορθές επαναλήψεις του Σημειώματος Διαπιστώσεων, των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α..

Από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση απόψεις επί των προσωρινών πράξεων που θυροκολλήθηκαν στην έδρα της και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, οι οποίες θυροκολλήθηκαν στην έδρα της επιχείρησης στις 26-10-2017 συνοδευόμενες από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, σύμφωνα με τις προσκομισθείσες με το φάκελο της υπόθεσης εκθέσεις επίδοσης.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Οι χρήσεις 2008 και 2009 έχουν παραγραφεί από τις 31-12-2014 και 31-12-2015, αντίστοιχα (σχετ. η 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και για τα πρόστιμα ΣτΕ 1623/2016).
- Ο έλεγχος δεν έπρεπε να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, καθώς οι μεν πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. έχουν προσβληθεί και η εκδίκασή τους εκκρεμεί ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Καλαμάτας, η δε αιτιολόγηση του ανέφικτου λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και της αναγκαιότητας να πραγματοποιηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων είναι πλημμελής.
- Δεν περιήλθαν σε γνώση της επιχείρησης τα έγγραφα που της θυροκολλήθηκαν.

- Στην με αριθμό/2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αναγράφεται ότι το πρόστιμο είναι τριπλάσιο του Φ.Π.Α., αλλά ο υπολογισμός γίνεται στο 50%.
- Στις με αριθμό/2017 και/2017 ο υπολογισμός γίνεται βάσει των διατάξεων του ν.2523/1997, ο οποίος είχε καταργηθεί.
- Η με αριθμό/2017 πράξη επιβολής προστίμου για μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων προϋποθέτει την άρνηση του υπόχρεου να προσκομίσει βιβλία, ενώ, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν έλαβε καν γνώση της πρόσκλησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 «Διαδικασία περαίωσης» του ν.3888/2010: *«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013: *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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 έκδοσή 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, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 13 του ν.3522/2006:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 13 του ν.3522/2006:

«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 70.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1191/ 1-12-2017 «Κοινοποίηση της αριθ. ΝΣΚ 265/2017 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (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»:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της αριθ. 265//2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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, ερμηνευομένων 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 περιεχόμενα 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 2934/2017, 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, σύμφωνα με το άρθρο 21 «Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Χρόνος διαφύλαξης αυτών.» του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 20 του ν.3296/2004: «2.Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η από 15-3-2011 έκθεση ελέγχου Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Πελοποννήσου εστάλη με το με αριθμό/2011 δελτίο πληροφοριών στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ (ημερομηνία πρωτοκόλλου παραλαβής της Δ.Ο.Υ./2011).

Επειδή οι ελεγχθείσες χρήσεις είναι το 2008 και το 2009, η πενταετία για έλεγχο των οποίων έληγε στις 31-12-2014 και 31-12-2015, αντίστοιχα.

Επειδή το δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. εστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός της πενταετίας που ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις ως χρόνο παραγραφής.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν εκδόθηκαν εντός του προαναφερθέντος χρόνου παραγραφής των υποθέσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε υποβάλει τη με αριθμό/2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ε5 για τη χρήση 2008 και τη με αριθμό/2010 δήλωση Ε5 για τη

χρήση 2009 και στη συνέχεια αποδέχθηκε το με αριθμό/2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν.3888/2010 για τις χρήσεις 2007-2009.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η εξέταση των λοιπών αιτιάσεων της ενδικοφανούς προσφυγής παρέλκει.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 27-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 (...../2017): 0€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009 (...../2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008 (...../2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 (...../2017): 0€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008 (...../2017): 0€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008 (...../2017): 0€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 (...../2017): 0€

Πρόστιμο ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016 (...../2017): 0€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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