



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 29/01/2018
Αριθμός απόφασης: 1028

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία η οποία εδρεύει στη,, **ΑΦΜ** κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

4. Την/25-7-2017 οριστική πράξη Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου και της Προϊσταμένης του τμήματος Α3.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2017 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ. 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 τη με αριθμό και με ημερομηνία έκδοσης 25.7.2017 προσβαλλόμενη οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/-31/12/2008), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 3.950,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 4.740,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 8.690,00 €

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον βάσει ελέγχου λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ως άνω οικονομικού έτους, ήτοι τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του ν.2238/94, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για το εν λόγω οικονομικό έτος κρίθηκαν επαρκή και ακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ./30.12.2016 εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθμ./16 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση των με αριθμ./16 και/14 εντολών ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, οι οποίες εκδόθηκαν ομοίως σε συνέχεια και αντικατάσταση της με αριθμ./2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης (λόγω κατάργησης του), διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), καθώς και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 37 & 1081/05, για τις διαχειριστικές φορολογικές περιόδους 1/7/2003-31/12/2004, 1/01-31/12/2005, 1/01-31/12/2006, 1/01-31/12/2007, 1/01-31/12/2008, 1/01- 31/12/2009, 1/01-31/12/2010.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο και βάσει του πορίσματος αυτού συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Φορολογικών Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) και Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και εκδόθηκαν Πράξεις Επιβολής Προστίμων, μεταξύ των οποίων και η με αριθμό με αριθμό

..... και με ημερομηνία έκδοσης 25.7.2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου.

Από τη με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφορικά με τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, μεταξύ άλλων προκύπτουν τα εξής :

α) Από το αρχείο της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι μεταξύ άλλων υφίστανται και οι κάτωθι παραβάσεις Κ.Β.Σ. :

Α/Α Α.Ε.Π.	ΔΟΥ	ΗΜ. Α.Ε.Π.	ΕΚΘ. ΕΛ.	ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ
.....	4112	12/11/2013	.....	1/1-31/12/2004	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε	47.649,82
.....	4112	12/11/2013	.....	1/1-31/12/2005	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	6.456,00
.....	4112	12/11/2013	.....	1/1-31/12/2007	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	13.800,00
.....	4112	12/11/2013	.....	1/1-31/12/2008	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	31.600,00

Με τις ως άνω Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων επιβλήθηκαν στην ελεγχόμενη από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας (με βάση την από 08.11.2013 οικεία έκθεση Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βεροίας και σε συνέχεια των από 13.7.2012 με αρ. εντ./11 – ΥΣΕ/12 και από 13.7.2012 με αρ. εντ./11 – ΥΣΕ/11 πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής), πρόστιμα για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2004 και 2005 από την ΕΠΕ Α.Φ.Μ.: και στις χρήσεις 2007 και 2008 από την ΕΠΕ Α.Φ.Μ.:

Κατά των ως άνω αποφάσεων επιβολής προστίμων, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ασκήσει δικαστική προσφυγή (λόγω σιωπηρής απόρριψης ενδικοφανούς προσφυγής), ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, η οποία και εκκρεμεί προς συζήτηση.

β) Στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος εισοδήματος (σχετ. το με αριθμ. πρωτ.....-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας) με ελεγχόμενες χρήσεις από 01/07/2001 έως 31/12/2010 (αρ. εντολής/2012) και συντάχθηκε η από 15.02.2013 έκθεση ελέγχου σύμφωνα με την οποία :

«Με βάση τον προσωρινό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε στην επιχείρηση για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 διαπιστώθηκε ότι α) δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα ήτοι ταυτόχρονα και άμεσα με την γένεση της υποχρέωσης της προς παρακράτηση και απόδοση αυτοτελή φόρου εισοδήματος πιστοποιητικό κατοικίας του αλλοδαπού δικαιούχου κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1013/19.1.1990, β)δεν παρακράτησε και ούτε απέδωσε τον ως άνω αυτοτελή φόρο 20% επί των εκδοθέντων προς αυτήν τιμολογίων του Ιταλού μεσάζοντα. Μετά τα παραπάνω ο έλεγχος προβαίνει σε

καταλογισμό του φόρου 20% στις αμοιβές για προμήθειες προς την αλλοδαπή επιχείρηση
..... ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ	ΦΟΡΟΣ 20%	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (ΟΡΙΟ 120%)	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΦΥΛΛΑ
1/7/2001-30/6/2002	7.988,32	1.597,66	1.917,20	3.514,86	.....
1/7/2002-30/6/2003	51.088,73	10.217,75	12.261,30	22.479,04	.....
1/7/2003-31/12/2004	84.551,29	16.910,26	20.292,31	37.202,57	.....
1/1/2005-31/12/2005	73.035,89	14.607,18	17.528,61	32.135,79	.....
1/1/2006-31/12/2006	68.183,75	13.636,75	16.364,10	30.000,85	.....
1/1/2007-31/12/2007	66.252,46	13.250,49	15.900,59	29.151,08	.....
1/1/2008-31/12/2008	135.223,38	27.044,68	32.453,61	59.498,29	.....
1/1/2009-31/12/2009	138.110,62	27.622,12	33.146,55	60.768,67	.....
1/1/2010-31/12/2010	8.121,28	1.624,26	1.949,11	3.573,36	.....

.....»

Κατά των παραπάνω πράξεων η ελεγχόμενη άσκησε προσφυγή στο Διοικητικό Εφετείο της Βέροιας και η υπόθεση βρίσκεται σε δικαστική διαδικασία.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές, όπως αυτές αναφέρονται στις σελίδες 52 έως και 72 της συμπροσβαλλόμενης με την παρούσα εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τα εξής :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.
 - Για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο ισχύει καταρχήν πενταετής παραγραφή, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 84 του Κ.Φ.Ε., αρχομένη από το τέλος του έτους στο οποίο υποβάλλεται η οικεία φορολογική δήλωση, ήτοι στις 31.12.2009 και λήγουσα 31.12.2014.
 - Περαιτέρω, για τη χρήση αυτή, δεν έχουν εφαρμογή ούτε οι διατάξεις των αρ. 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, αλλά ούτε και οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ 18 ν 3091/2002, καθώς οι τελευταίες αφορούν σε διετή παράταση παραγραφής στη φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, εφόσον όμως οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. έχουν κοινοποιηθεί εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.
 - Αναφορικά με το θέμα των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής, δυνάμει νομοθετικών διατάξεων, στο οποίο και αφορά το φορολογικό περιστατικό, εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ. 675/2017 απόφασης της Επταμελούς Συνθέσεως του ΣτΕ, η με αριθμό 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ, με την οποία και κρίθηκε οριστικά και αμετάκλητα πλέον ότι οι συνεχείς παρατάσεις παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων με νομοθετικές διατάξεις που θεσπίζονται

πέραν του επομένου έτους, αυτού στο οποίο και αφορά η εκάστοτε φορολογική υποχρέωση, αντίκεινται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, την Αρχή του Κράτους Δικαίου, την Αρχή της αναλογικότητας, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Και επομένως οι διατάξεις περί παρατάσεων πέραν της μιας φορές των βασικών διατάξεων περί παραγραφής, δεν είναι εφαρμοστέες ως ανίσχυρες.

- Άρνηση και αντίκρουση των λογιστικών διαφορών του ελέγχου χρήσης 2008.

- 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.
- Όλες οι δαπάνες της εταιρείας, ήσαν παραγωγικές, αποσκοπούσαν στην παραγωγή κέρδους και στην αύξηση των εσόδων της, καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά, ήταν πραγματικές, καταχωρήθηκαν σύννομα στα βιβλία της, προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις της Φορολογικής Νομοθεσίας και κατέστησαν δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες εντός της οικείας χρήσης.

Ειδικότερα :

- Λογ. 20-00-12 Ενδοκ. Αποκτήσεις Εμπορευμάτων : Λογιστική διαφορά 15.800,00 €

Οι ανωτέρω λογιστικές διαφορές αφορούν σε τιμολόγια των εταιρειών «.....Ε.Π.Ε» και «.....Ε.Π.Ε», τα οποία κρίθηκαν εικονικά από το Σ.Δ.Ο.Ε, και με βάση τις οικείες πληροφοριακές εκθέσεις επιβλήθηκαν πρόστιμα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ Βέροιας. Άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών – Ύπαρξη πραγματικών συναλλαγών και καλή πίστη της εταιρείας αναφορικά με το πρόσωπο των εκδοτριών εταιρειών και τη δυνατότητά τους να της παράσχουν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες .

- Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το ν.2523/97, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

- Η κατ' άρθρο 1 παρ.1 του ν.2523/97, επιβολή κύρωσης με τη μορφή του πρόσθετου φόρου(αντί της νεότερης και ευμενέστερης κύρωσης του ν.4174/2013) παραβιάζει την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης και τη αρχή της χρηστής διοίκησης.

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

« 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με 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 εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις **περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012**.

Επειδή, στη παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 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.

Επειδή, το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζει ότι:

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ..., το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ..., παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97, 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 το άρθρο 107, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζει ότι:

1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

...

2. α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.

...

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ α' 330), ορίζεται ότι:

18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, **μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.** Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα

προηγούμενα εδάφια (Το τελευταίο εδάφιο της παρ.18 προστέθηκε με την παρ.2 άρθρ.22 Ν.3212/2003,ΦΕΚ Α 308/31.12.2003.).

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1114957/1928/ΔΕ-Α/23-12-2003 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση διατάξεων περί παράτασης της παραγραφής», κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου 3212/2013, "Άδεια δόμησης, πολεοδομικές και άλλες διατάξεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Περιβάλλοντος Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων" και παρασχέθηκαν συνοπτικά οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου (σ.σ. άρθρο 22 ν.3212/2003) συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02 και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής **και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες, ως γνωστόν, παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη η παραγραφή**, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή των χρήσεων και να μην παρουσιάζεται το φαινόμενο να παραγράφεται επόμενη χρήση ενώ δε έχει παραγραφεί η προηγούμενη ή προηγούμενες αυτής.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση δεν καταλαμβάνει και τις χρήσεις που προηγούνται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι πιο πάνω αποφάσεις επιβολής προστίμου.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον συμπληρώθηκαν κατά τα ανωτέρω, και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΒΣ, **μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής**.

Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές η παράταση της παραγραφής ισχύει τόσο για τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε η κατάσχεση των ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων καθώς και τις επόμενες αυτών, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζομένων με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον ισχύουν, όσο και για τις προηγούμενες της κατάσχεσης χρήσεις.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση ισχύει ανεξαρτήτως αν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία έχουν ήδη ή δεν έχουν επεξεργαστεί **μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής**.

4.....»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 12/11/2013 εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας:

- 1) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/7/2003 -31/12/2004, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 47.649,82 €, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 23.824,91 € πλέον ΦΠΑ 4.288,48 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:
- 2) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01--31/12/2005, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 6.456,00 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 3.228,00 € πλέον ΦΠΑ 581,04 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:
- 3) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 13.800,00 €, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.900,00 € πλέον ΦΠΑ 1.311,00 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:
- 4) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 -31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 31.600,00 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 15.800,00 € πλέον ΦΠΑ 3.002,00 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:

Οι ως άνω ΑΕΠ εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο οποίος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση από την Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με βάση την υπ' αριθμ/2012 εντολή του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε δε η από 08.11.2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από 26.06.2012 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ – Περιφερειακής Δ/σης Αττικής.

Κατά των με αριθμό/έτος/2013,/2013,/2013 και/2013 ΑΕΠ, η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ./17.01.2014 (Δ.Ο.Υ. Βέροιας) ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη σιωπηρώς. Κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης –σιωπηρής απόρριψης της ΔΕΔ, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Επειδή, στη χρήση 2008 έχει επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την Απόφαση Επιβολής Προστίμου/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους, πρόστιμα κ.λπ. στην εν λόγω χρήση παρατείνεται κατά δύο χρόνια πέραν του χρόνου της κανονικής παραγραφής σύμφωνα με την παράγραφο 18 του άρθρου 19 του νόμου 3091/2002 και το υπ' αριθμ. πρωτ.

1114957/1928/ΔΕ-Α/23-12-2003 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ήτοι παρατείνεται μέχρι την **31/12/2016**.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε για το οικον. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008), την με αύξοντα αριθμό/2009 **εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος**.

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε, η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης (σχετικό και το με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079/17-12-2010 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος **οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 έως 31/12/2008)** η φορολογική αρχή δύναται να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, προστίμων Κ.Β.Σ. και προστίμων που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, 01/01-31/12/2009, **μέχρι την 10/5/2024, αντί της 31/12/2016**, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 84 § 5 ν. 2238/94, του άρθρου 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13, και 107, παράγραφοι 1 και 2 του νόμου 2238/1994.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής, προβάλλεται αβάσιμα.

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

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του

πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

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

[...]

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

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

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

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει

το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επιεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων. Εν προκειμένω τα φορολογητέα καθαρά κέρδη και η διαφορά φόρου της προσφεύγουσας προσδιορίζονται με βάση την παρούσα εισήγηση ομοίως ως τα ποσά του ελέγχου 157.235,56 € και 3.950,00 € αντιστοίχως. Συνεπώς, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες X 0,73% = 35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.740,00	1.975,00 € (3.950,00 X50%)	1.412,92 € (3.950,00 X 35,77%)	3.387,92 €	3.387,92 €

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29.9.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ. :, ήτοι **α)** την αποδοχή αυτής ως προς την επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 49 ν. 4509/2017) επί της διαφοράς του κύριου φόρου και **β)** την απόρριψη αυτής ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους λόγους.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με
βάση την παρούσα εισήγηση :**

Οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008)

Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	3.950,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.387,92 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.337,92 €

**Ο Προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.