



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/12/2017

Αριθμός απόφασης: 2319

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ./07.03.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2007 – 31.12.2007),

β) της υπ' αριθ./07.03.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2008 – 31.12.2008),

γ) της υπ' αριθ./07.03.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 – 31.12.2009),

δ) της υπ' αριθ./07.03.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010),

στ) της υπ' αριθ./07.03.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011),

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./07.03.2017,/07.03.2017,/07.03.2017 και/07.03.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2008, 2009, 2010 και 2011 (διαχειριστικές περιόδους 01.01.2007 – 31.12.2007, 01.01.2008 – 31.12.2008, 01.01.2009 – 31.12.2009 και 01.01.2010 – 31.12.2010), αντιστοίχως, και την υπ' αριθ./07.03.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011).

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με 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:

Με την υπ' αριθ./07.03.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2007 – 31.12.2007), κύριος φόρος 78.325,62€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 93.990,74€, ήτοι συνολικό ποσό 172.316,36€, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνόλου 313.302,50€.

Με την υπ' αριθ./07.03.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για

το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2008 – 31.12.2008), κύριος φόρος 126.352,68€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 151.623,22€, ήτοι συνολικό ποσό 277.975,90€, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνόλου 505.410,72€.

Με την υπ' αριθ./07.03.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 – 31.12.2009), κύριος φόρος 135.188,06€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 162.225,07€, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνόλου 540.752,26€ και πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου 566,62€, ως διαφορά που προέκυψε από την εκκαθάριση υποβληθείσας δήλωσης στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 57 – 61 του Ν.4446/2016, ήτοι συνολικό ποσό 297.980,35€.

Με την υπ' αριθ./07.03.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010), κύριος φόρος 7.486,40€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 8.983,68€, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνόλου 31.193,31€ και πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου 124,31€, ως διαφορά που προέκυψε από την εκκαθάριση υποβληθείσας δήλωσης στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 57 – 61 του Ν.4446/2016, ήτοι συνολικό ποσό 16.594,39€.

Με την υπ' αριθ./07.03.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011), πρόστιμο 300,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, για την οποία δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 243,97€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 07/03/2017 έκθεση τακτικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., με βάση την ΠΟΛ.1037/2005, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2013 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2007 – 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994.
2. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου περί διαπίστωσης και καταλογισμού λογιστικών διαφορών. Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Έλλειψη απόδειξης και αοριστία. Έλλειψη αιτιολογίας. Παραβίαση διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 2 και 64 του ν.4174/2013.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, το άρθρο 73 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «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 περιέχονται 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, 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 διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη 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. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται

η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές

καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1192/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, 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, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012».

Επειδή, για τα οικονομικά έτη 2008 - 2011 (χρήσεις 2007 – 2010) έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., δίχως να προκύπτει από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών.

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε η υπ' αριθ./30.12.2013 εντολή για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005, στην προσφεύγουσα επιχείρηση, από την Δ.Ο.Υ. για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010, σε εκτέλεση του με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/.....09.2013 εγγράφου της Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης προκειμένου να διαπιστωθεί αν η προσφεύγουσα έχει αποκρύψει φορολογητέα ύλη. Περαιτέρω, στις 21.03.2016 το Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ απέστειλε στην ελεγκτική αρχή την υπ' αριθ./.....2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στα συμπεράσματα της οποίας αναφέρει ότι το επιπλέον ετήσιο μίσθωμα που κατέβαλε η προσφεύγουσα στην εκμισθώτρια του ακινήτου πρέπει να ελεγχθεί σε συνδυασμό με τα βιβλία της, λόγω παραλείψεων και παρατυπιών που διαπιστώθηκαν κατά την εκτέλεση των όρων της από 06/07/2007 συνταχθείσας σύμβασης μίσθωσης σταθμού αυτοκινήτων μεταξύ της εκμισθώτριας και της μισθώτριας προσφεύγουσας επιχείρησης. Συνεπώς, η προαναφερθείσα πληροφοριακή έκθεση, καίτοι αυτή παρελήφθη από την ελεγκτική αρχή μετά την έκδοση της εντολής για τη διενέργεια αρχικού τακτικού ελέγχου, πριν την ολοκλήρωση αυτού και πάντως μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής πενταετούς παραγραφής, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 84 και της περ. α' της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994 για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009. Αντιθέτως, η πληροφοριακή έκθεση δε δύναται να ληφθεί ως νέο στοιχείο για τη χρήση 2010, ώστε το οικ. έτος αυτό να εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, καθώς παρελήφθη εντός του χρόνου της κανονικής παραγραφής. Επομένως, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2007 – 31.12.2007, 01.01.2008 – 31.12.2008 και 01.01.2009 – 31.12.2009, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 84 παρ.4 του ν.2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων και καταλογισμό φόρων λήγει την 31/12/2018, 31/12/2019 και 31/12/2020 αντιστοίχως.

Επειδή, για το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 διότι το νέο στοιχείο περιήλθε εντός της πενταετούς παραγραφής, ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία. Περαιτέρω, η παράταση παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 97 του ν.4446/2016, κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσε να στηρίξει στην προκειμένη περίπτωση, κατά την 07/03/2017, την έκδοση πράξης και τη βεβαίωση φόρου ως προς την επίμαχη χρήση 2010. Επιπρόσθετα, από τα

οριζόμενα στην ΠΟΛ.1192/2017 προκύπτει ότι δε δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις περί εικοσαετούς παραγραφής.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται δεκτός το οικ. έτος 2011, ενώ απορρίπτεται για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010 ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την προβαλλόμενη πράξη του οικ. έτους 2011, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς την εν λόγω πράξη.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών..... Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.... ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα..... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης..... 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις..... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.....».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 11^η έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1005/14.01.2005 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «*Μισθώματα 1. Το ποσό μισθωμάτων που αντιστοιχεί σε αύξηση του αρχικά συμφωνηθέντος μισθώματος, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης και όταν η μεταγενέστερη τροποποίηση του αρχικού συμφωνητικού μίσθωσης, με την οποία επιβλήθηκε το αυξημένο μίσθωμα, δεν θεωρήθηκε από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ.α')..... Δικαιολογητικά δαπανών 2. Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών. (Σ.τ.Ε. 3509/96, 715/91)».*

Επειδή, με το άρθρο 361 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «*Για τη σύσταση ή αλλοίωση ενοχής με δικαιοπραξία απαιτείται σύμβαση, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά*». Με τη διάταξη αυτή του Αστικού Κώδικα που ορίζει ότι για τη σύσταση ή αλλοίωση ενοχής με δικαιοπραξία, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, απαιτείται σύμβαση, καθιερώνεται στο ενοχικό δίκαιο, ως απόρροια του δόγματος της αυτονομίας της βουλήσεως, η αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων δυνάμει της οποίας οι συμβαλλόμενοι έχουν πλήρη ελευθερία προς κατάρτιση οποιασδήποτε δικαιοπραξίας με οποιαδήποτε μορφή και με οποιοδήποτε περιεχόμενο, αρκεί τούτο να μην αντιβαίνει στα χρηστά ήθη ή σε κανόνες δημοσίας τάξεως. Με το άρθρο 574 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «*Με τη σύμβαση της μίσθωσης πράγματος ο εκμισθωτής έχει υποχρέωση να παραχωρήσει στο μισθωτή τη χρήση του πράγματος για όσο χρόνο διαρκεί η σύμβαση και ο μισθωτής να καταβάλει το συμφωνημένο μίσθωμα*». Με το άρθρο 638 του Αστικού Κώδικα ορίζεται η μίσθωση προσοδοφόρου πράγματος όπου «*με αντάλλαγμα καταβολής μισθώματος, παραχωρείται η χρήση άλλου πράγματος ή δικαιώματος και η κάρπωση του κατά τους κανόνες της τακτικής εκμετάλλευσης*». Με τις διατάξεις αυτές του Αστικού Κώδικα περί μίσθωσης πράγματος και μίσθωσης προσοδοφόρου πράγματος, ο καθορισμός του συμφωνηθέντος μισθώματος, εντάσσεται στην προβλεπόμενη από το άρθρο 361 του Αστικού Κώδικα ελευθερία των συμβάσεων. Με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Π.Δ. 34/1995 ορίζεται ότι:

«1. Το μίσθωμα κατά τη σύναψη της σύμβασης καθορίζεται ελεύθερα από τους συμβαλλομένους και αναπροσαρμόζεται κατά τα χρονικά διαστήματα και το ύψος που ορίζεται στη σύμβαση.....». Κατ' επέκταση η αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων καταλαμβάνει και τις επαγγελματικές μισθώσεις, στο πεδίο εφαρμογής της οποίας, οι συμβαλλόμενοι δύνανται να προσδιορίζουν το ύψος, το είδος και τον τρόπο καταβολής του συμφωνηθέντος μισθώματος. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη σύναψη σύμβασης είναι η συμφωνία για καταβολή μισθώματος, χωρίς να απαιτείται αυτό να είναι ορισμένο αλλά αρκεί να είναι οριστό. Ο προσδιορισμός του μισθώματος σε ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων της μισθώτριας επιχείρησης είναι δυνατός, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα. Πέραν τούτου, αυτή η μέθοδος βρίσκει πεδίο εφαρμογής και αποτελεί συνηθισμένο τρόπο καθορισμού μισθώματος σε μισθώσεις επιχειρήσεων ή χώρων σε εμπορικά κέντρα. Επίσης, τροποποιήσεις των όρων της μίσθωσης, που αναπροσαρμόζουν το ύψος και τον τρόπο υπολογισμού του μισθώματος είναι επιτρεπτές, καθότι εμπίπτουν και αυτές στην αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων. Συνεπώς, από τη διατύπωση της παραπάνω σκέψης, σαφώς συνάγεται, ότι οι συμβαλλόμενοι μπορούν να συμφωνήσουν το ύψος, τον υπολογισμό και την αναπροσαρμογή του μισθώματος, με όποιον τρόπο επιθυμούν. Νόμιμη, επομένως, είναι η συμφωνία για μίσθωμα σε ποσοστό επί των κερδών ή των εισπράξεων της επιχείρησης του μισθωτή, με ελάχιστο όριο εγγυημένου μισθώματος, όπως νόμιμη είναι και η συμφωνία (αρθ. 361 ΑΚ) περί αναπροσαρμογής (σταδιακής) του κατά τον ως άνω τρόπο καθοριζομένου ελαχίστου εγγυημένου μισθώματος (ΑΠ 1308/1991, ΑΠ 68/1987).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013, «κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,.....». Κατά συνέπεια το εύλογο ή μη του μισθώματος, συγκριτικά με την αγοραία αξία, βάσει των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, δύναται να κριθεί για δαπάνες που πραγματοποιούνται από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 και μετά, ήτοι από 01/01/2014.

Επειδή, με την απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας 1819/2015 γίνεται δεκτό ότι ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στην διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματος της, ανεξαρτήτως αν καταβάλλονται οικειοθελώς, δεν επιτρέπεται δε στην φορολογική αρχή και στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν την σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 1729/1913 σκ. 6, ΣτΕ 3118/1991). Στην κατηγορία αυτή των δαπανών εμπίπτουν και τα μισθώματα που καταβάλλονται για τη μίσθωση

πράγματος ή προσοδοφόρου πράγματος με σκοπό την άσκηση της δραστηριότητας και την εκπλήρωση του σκοπού της επιχείρησης.

Επειδή, οι φορολογικές εν γένει διατάξεις είναι στενώς ερμηνευτέες και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας.

Επειδή, με τις προσβαλλόμενες πράξεις, που εδράζονται επί της από 07/03/2017 έκθεσης ελέγχου της τα βιβλία των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων κρίθηκαν επαρκή και η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα με λογιστικό τρόπο, απορρίπτοντας ως λογιστικές διαφορές:

- για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2007 – 31.12.2007, δαπάνες συνολικού ποσού 313.302,50€, οι οποίες αναλύονται σε μη εκπιπτόμενες σε ποσοστό 50% δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ποσού 237,70€, δαπάνες μίσθωσης κτιρίων ποσού 310.186,10€ και τα αναλογούντα επί των μισθωμάτων τέλη χαρτοσήμου 3,6% ποσού 10.878,70€, ως μη παραγωγικές, συμφωνηθείσες κατά παρέκκλιση του συνταχθέντος αρχικού ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης σταθμού αυτοκινήτων και βασιζόμενες σε καταχρηστικούς όρους με σκοπό την τεχνηέντως απόκρυψη φορολογητέας ύλης,
- για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2008 – 31.12.2008, δαπάνες συνολικού ποσού 505.410,72€, οι οποίες αναλύονται σε μη εκπιπτόμενες σε ποσοστό 50% δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ποσού 223,69€, δαπάνες μίσθωσης κτιρίων ποσού 487.632,27€ και τα αναλογούντα επί των μισθωμάτων τέλη χαρτοσήμου 3,6% ποσού 17.554,76€, ως μη παραγωγικές, συμφωνηθείσες κατά παρέκκλιση του συνταχθέντος αρχικού ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης σταθμού αυτοκινήτων και βασιζόμενες σε καταχρηστικούς όρους με σκοπό την τεχνηέντως απόκρυψη φορολογητέας ύλης,
- για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 – 31.12.2009, δαπάνες συνολικού ποσού 540.752,26€, οι οποίες αναλύονται σε μη εκπιπτόμενες σε ποσοστό 50% δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ποσού 1.157,85€, αμοιβές και έξοδα τρίτων για τις οποίες δεν περιγράφεται επαρκώς η παρασχεθείσα υπηρεσία στα ληφθέντα τιμολόγια συνολικού ποσού 17.196,62€, δαπάνες μίσθωσης κτιρίων ποσού 504.244,98€ και τα αναλογούντα επί των μισθωμάτων τέλη χαρτοσήμου 3,6% ποσού 18.152,81€, ως μη παραγωγικές, συμφωνηθείσες κατά παρέκκλιση του συνταχθέντος αρχικού ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης σταθμού αυτοκινήτων και βασιζόμενες σε καταχρηστικούς όρους με σκοπό την τεχνηέντως απόκρυψη φορολογητέας ύλης,
- για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011, δαπάνες κινητής τηλεφωνίας μη εκπιπτόμενες σε ποσοστό 50% ποσού 243,97€.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/2007, που παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται 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. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Τουτέστιν, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων. Τούτο δε, διευκρινίζεται και με την ΠΟΛ. 1192/2017 στην οποία αναφέρεται ότι επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν. Επομένως, οι προαναφερθείσες λογιστικές διαφορές, που αφορούν σε δαπάνες κινητής τηλεφωνίας και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για αμοιβές και έξοδα τρίτων των οικ. ετών 2008, 2009 και 2010, ήταν αποτέλεσμα εκτεταμένων ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας και όχι διαφορές που άπτονται σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εξακρίβωσης υψηλότερου του δηλωθέντος εισοδήματος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση,

- με την από 06/07/2007 συνταχθείσα σύμβαση μίσθωσης σταθμού αυτοκινήτων μεταξύ της εκμισθώτριας και της μισθώτριας προσφεύγουσας επιχείρησης, που κατατέθηκε νόμιμα στη με α/α καταχώρισης 526/06.09.2007, στο πλαίσιο των διατάξεων της μίσθωσης προσοδοφόρου πράγματος, συμφωνήθηκε η εκμίσθωση σταθμού αυτοκινήτων δημοσίας χρήσεως, ευρισκόμενου στη Θεσσαλονίκη, με είσοδο από την οδό με διάρκεια 12 έτη, έναντι μηνιαίου μισθώματος 100.000,00€ για το πρώτο μισθωτικό έτος, αναπροσαρμοζόμενο ετησίως κατά ποσοστό ίσο με τον Δείκτη Τιμών Καταναλωτή (ΔΤΚ) του μηνός Ιουνίου του εκάστοτε έτους, πλέον ενός ποσοστού επί των ακαθαρίστων εσόδων του σταθμού αυτοκινήτων που θα αποφασίζει και καθορίζει η εκμισθώτρια, εντός τριών μηνών, μετά των αναλογούντων επί των μισθωμάτων τελών χαρτοσήμου 3,6%. Περαιτέρω, στο άρθρο 8 της εν λόγω συμβάσεως προβλέπεται ότι η μη έγκαιρη άσκηση από την εκμισθώτρια οποιουδήποτε δικαιώματός της απορρέει από αυτήν, δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως παραίτηση από το δικαίωμα αυτό.

- Με το από 25/12/2007 ιδιωτικό συμφωνητικό, που κατατέθηκε νόμιμα στη με α/α καταχώρισης/14.01.2008, τα συμβαλλόμενα μέρη από κοινού συναποφάσισαν, καθόρισαν και προσδιόρισαν το πρόσθετο μίσθωμα στο ποσοστό 25% επί των ακαθαρίστων εσόδων για το χρονικό διάστημα 06.07.2007 – 31.12.2007 και βάσει των εγγραφών των λογιστικών βιβλίων αυτό ανήλθε στο ποσό των 302.186,10€ πλέον των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου 3,6% ποσού 10.878,70€.
- Με το από 31/12/2008 ιδιωτικό συμφωνητικό, που κατατέθηκε νόμιμα στη με α/α καταχώρισης/02.02.2009, τα συμβαλλόμενα μέρη από κοινού συναποφάσισαν, καθόρισαν και προσδιόρισαν το πρόσθετο μίσθωμα στο ποσοστό 20% επί των ακαθαρίστων εσόδων για το χρονικό διάστημα 01.01.2008 – 31.12.2008 και βάσει των εγγραφών των λογιστικών βιβλίων αυτό ανήλθε στο ποσό των 487.632,27€ πλέον των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου 3,6% ποσού 17.554,76€.
- Με το από 17/12/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό, που κατατέθηκε νόμιμα στη με α/α καταχώρισης/30.12.2009, τα συμβαλλόμενα μέρη από κοινού συναποφάσισαν, καθόρισαν και προσδιόρισαν το πρόσθετο μίσθωμα στο ποσοστό 20% επί των ακαθαρίστων εσόδων για το χρονικό διάστημα 01.01.2009 – 31.12.2009 και βάσει των εγγραφών των λογιστικών βιβλίων αυτό ανήλθε στο ποσό των 504.244,98€ πλέον των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου 3,6% ποσού 18.152,81€.
- Με το από 18/12/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό, που κατατέθηκε νόμιμα στη με α/α καταχώρισης/28.12.2011, τα συμβαλλόμενα μέρη από κοινού συναποφάσισαν, καθόρισαν και προσδιόρισαν το πρόσθετο μίσθωμα στο ποσοστό 0% επί των ακαθαρίστων εσόδων για το χρονικό διάστημα 01.01.2011 – 31.12.2011, λόγω των εν Ελλάδι διαμορφωθέντων ειδικών οικονομικών συγκυριών.

Επειδή, η μη τήρηση της αρχικής τρίμηνης προθεσμίας για τον προσδιορισμό του επιπρόσθετου μισθώματος δε δύναται να επιφέρει ακυρότητα της σύμβασης, καθότι αυτή συνομολογήθηκε, συμφωνήθηκε και το ποσοστό προσδιορίσθηκε από κοινού. Το συμφωνηθέν μίσθωμα κατέστη οριστό με το αρχικό ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης και ορισμένο βάσει των μεταγενέστερων συμφωνητικών η εγκυρότητα των οποίων δε δύναται να αμφισβητηθεί από πλευράς φορολογικού δικαίου. Συνεπώς, για τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα ποσά των δαπανών που αντιστοιχούν σε καταβληθέντα επιπρόσθετα, ως επί του τζίρου της προσδιορισθέντα, μισθώματα και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου συνολικού ύψους 313.064,80€, 505.187,03€ και 522.397,79€, για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2007 – 31.12.2007, 01.01.2008 – 31.12.2008 και 01.01.2009 – 31.12.2009 αντίστοιχα.

Επειδή, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών κινητής τηλεφωνίας για τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011, η

περίπτωση ψ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ως ίσχυσε, δεν συμπεριλαμβάνει πραγματοποιηθείσες δαπάνες συνδέσεων στο διαδίκτυο με ασύρματη παροχή πρόσβασης, εφόσον αφορούν αποκλειστικά και μόνο συνδέσεις δεδομένων (data), όπως πραγματοποίησε η προσφεύγουσα και ορθά εξέπεσε με την εγγραφή αυτών στα οικεία λογιστικά της βιβλία το σύνολο της δαπάνης, ποσού 487,94€, που αφορά τη σύνδεση στο πρόγραμμα του τηλεπικοινωνιακού παρόχου Internet on the go Unlimited, με αριθμό 698-7123588. Η διάταξη αυτή τροποποιήθηκε και προστέθηκαν μετά τις λέξεις «κινητής τηλεφωνίας» οι λέξεις «και πρόσβασης στο διαδίκτυο» με την παρ. 36 του άρθρου 3 του Ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, ώστε, όπως και η αιτιολογική έκθεση του νόμου αναφέρει, να καταλαμβάνει η εν λόγω διάταξη και τα έξοδα πρόσβασης στο διαδίκτυο με τις ίδιες προϋποθέσεις. Επομένως, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση στη χρήση 2011 το ήμισυ της συνολικής δαπάνης, ήτοι ποσό 243,97€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, περί εσφαλμένης και μη νόμιμης κρίσης του ελέγχου επί διαπιστώσεων και καταλογισμού λογιστικών διαφορών, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός για τα οικ. έτη 2008, 2009, 2010 και 2012.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 05/07/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με ΑΦΜ, ως κατωτέρω:

- 1) Την ακύρωση της υπ' αριθ./07.03.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 (οικ. έτους 2008).
- 2) Την ακύρωση της υπ' αριθ./07.03.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008 – 31.12.2008 (οικ. έτους 2009).
- 3) Την ακύρωση της υπ' αριθ./07.03.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009 – 31.12.2009 (οικ. έτους 2010).
- 4) Την ακύρωση της υπ' αριθ./07.03.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 – 31.12.2010 (οικ. έτους 2011), λόγω παραγραφής.

- 5) Την ακύρωση της υπ' αριθ./07.03.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011 (οικ. έτους 2012).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./07.03.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	78.325,62 €	0,00 €	-78.325,62 €
Πρόσθετοι φόροι	93.990,74 €	0,00 €	-93.990,74 €
Σύνολο για καταβολή	172.316,36 €	0,00 €	-172.316,36 €

**Η υπ' αριθ./07.03.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	126.352,68 €	0,00 €	-126.352,68 €
Πρόσθετοι φόροι	151.623,22 €	0,00 €	-151.623,22 €
Σύνολο για καταβολή	277.975,90 €	0,00 €	-277.975,90 €

**Η υπ' αριθ./07.03.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	135.188,06 €	0,00 €	-135.188,06 €
Πρόσθετοι φόροι	162.792,29 €	0,00 €	-162.792,29 €
Σύνολο για καταβολή	297.980,35 €	0,00 €	-297.980,35 €

**Η υπ' αριθ./07.03.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	7.486,40 €	0,00 €	-7.486,40 €
Πρόσθετοι φόροι	9.107,99 €	0,00 €	-9.107,99 €
Σύνολο για καταβολή	16.594,39 €	0,00 €	-16.594,39 €

**Η υπ' αριθ./07.03.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997
του οικ. έτους 2012**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης
Πρόστιμο	300,00€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.