



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 16/11/2017

Αριθμός απόφασης: **5890**

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην ΑΘΗΝΑ,, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθμ. /31.03.2017 δήλωσης ρητής επιφύλαξης της ως προς την υπ' αριθμ. καταχώρησης /31.03.2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/08/2013-31/08/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ της υπ' αριθμ./31.03.2017 δήλωσης ρητής επιφύλαξης της προσφεύγουσας επιχείρησης, ως προς την υπ' αριθμ. καταχώρησης/31.03.2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/08/2013- 31/08/2013, απορρίφθηκε σιωπηρά η επιφύλαξή της.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2012, υπέβαλε α) την υπ' αριθμ./17.05.2013 αρχική και β) την υπ' αριθμ./01.07.2013 τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, από τις οποίες προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο, ύψους 3.465.518,95€, το οποίο μεταφέρθηκε και συμψηφίστηκε στις περιόδους των μηνών Ιανουαρίου έως και Δεκεμβρίου του 2013, καθώς και Ιανουαρίου του 2014.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./14.04.2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση μερικός έλεγχος ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012- 31/12/2012, βάσει των αποτελεσμάτων του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για την ως άνω διαχειριστική περίοδο, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά Φ.Π.Α., ποσού 904.481,05 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 1.085.377,26 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 1.989.858,31 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 30.928.204,59 ευρώ, έναντι του δηλωθέντος ποσού των 11.928.204,59 €, διότι έκρινε ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για έκδοση του με αριθμό 3/18.05.2012 πιστωτικού τιμολογίου, καθαρής αξίας 19.000.000,00 €, πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 4.370.000,00 €, το οποίο εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία προς την εταιρεία

Κατά της ανωτέρω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε εμπρόθεσμα τη με αριθμό πρωτοκόλλου/07.04.2017 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. 4581/04.09.2017 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..

Επιπλέον, επειδή λόγω του ως άνω πιστωτικού τιμολογίου προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ύψους 3.465.518,95 €, το οποίο μεταφέρθηκε και συμψηφίστηκε σε περιόδους μετά την 31/12/2012, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε με επιφύλαξη τροποποιητικές περιοδικές

(μηνιαίες) δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/01/2013- 31/01/2014, με αναμόρφωση των κωδικών 401, 501, 502, 5011 και 513.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά **α)** να ακυρωθεί, άλλως να τροποποιηθεί η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθμ./31.03.2017 δήλωσης ρητής επιφύλαξης της, **β)** να γίνει δεκτή η εν λόγω επιφύλαξη, **γ)** να επανέλθουν τα αριθμητικά δεδομένα που αναμορφώθηκαν δυνάμει της τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/08/2013- 31/08/2013, **δ)** να διαγραφεί το με την ως άνω τροποποιητική δήλωση προκύπτον χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πλέον των προσαυξήσεων, και **ε)** να της επιστραφεί νομιμοτόκως το καταβληθέν με βάση την τροποποιητική δήλωση ποσό ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Η μείωση του ΦΠΑ εκροών, κατά το ποσό του υπ' αριθμ. 3/2012 πιστωτικού τιμολογίου, καθώς και η μεταφορά του σχετικού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς συμψηφισμό στις επόμενες φορολογικές περιόδους, από 01/01/2013 έως 31/01/2014, ήταν καθόλα νόμιμη.
- 2) Ο φορολογικός έλεγχος της φορολογικής περιόδου 2012 συνεπεία του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε καθ' υπέρβαση των προθεσμιών που ορίζονται στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011.

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2012, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε α) την υπ' αριθμ./17.05.2013 αρχική και β) την υπ' αριθμ./01.07.2013 τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, βάσει της οποίας προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο, ύψους 3.465.518,95 €.

Επειδή, στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012- 31/12/2012, βάσει των αποτελεσμάτων του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά Φ.Π.Α., ποσού 904.481,05 €.

Επειδή, η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 30.928.204,59 ευρώ, έναντι του δηλωθέντος ποσού των 11.928.204,59 €, διότι έκρινε ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για έκδοση του με αριθμό 3/18.05.2012 πιστωτικού τιμολογίου, καθαρής αξίας 19.000.000,00 €, πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 4.370.000,00 €, το οποίο εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία προς την εταιρεία ΟΠΑΠ Α.Ε..

Επειδή κατά της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε εμπρόθεσμα τη με αριθμό

πρωτοκόλλου/07.04.2017 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. 4581/04.09.2017 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..

Επειδή, το προκύψαν βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ύψους 3.465.518,95 €, μεταφέρθηκε και συμψηφίστηκε σε περιόδους μετά την 31/12/2012, και συγκεκριμένα στις περιόδους των μηνών Ιανουαρίου έως και Δεκεμβρίου του 2013, καθώς και Ιανουαρίου του 2014.

Επειδή, κατόπιν των αποτελεσμάτων του ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ και της υπ' αριθμ. 4581/04.09.2017 απόφασης της Υπηρεσίας μας, η οποία έκρινε στην ουσία του το θέμα της έκδοσης του με αριθμό 3/18.05.2012 πιστωτικού τιμολογίου, ορθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/01/2013- 31/01/2014.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφεύγει κατά βάση κατά ομοίου θέματος και με όμοιες αιτιάσεις με την με αρ. πρωτ./07.04.2017 προσφυγή της, για την οποία υφίσταται η με αρ. 4581/04.09.2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας, που κοινοποιήθηκε αποδεδειγμένα την 30/09/2017.

Συγκεκριμένα, στην με αρ. 4581/04.09.2017 απόφαση αναφέρονται, ως προς τις προβαλλόμενες αιτιάσεις, τα ακόλουθα:

«Επειδή στο άρθρο 72§1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), με τίτλο «Μεταβατικές Διατάξεις» ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23§1 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26§1 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της υπ' αριθμ./14.04.2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

«1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα και δεν δημοσιοποιούνται.»

Επειδή στο άρθρο 36§1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65^Α§1 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της ως άνω εντολής ελέγχου:

«1. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α` 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα δώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008. Στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.»

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του, με την παράγραφο 26 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 11 και αναριθμήθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013, ορίζονταν, τα εξής:

«5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές

παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης Ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000,00 ευρώ έως 100.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1006/05.01.2016, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 256/2015 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών:

«Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό:

α) Δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

β) Στο ρυθμιστικό πεδίο της προβλεπόμενης να εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση κανονιστικής πράξης, του άρθρου 65Α παρ.2 του ν.4174/2013 δεν εμπίπτει η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου σε χρονικά διαστήματα συντομότερα από τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013.»

Επειδή αναλυτικότερα στην ως άνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αναφέρονται τα κάτωθι:

- Υπό το προϋσχόν καθεστώς του άρθρου 82 παρ. 5 του ν. 2238/1994, προβλεπόταν ρητώς ότι, αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010. Εντούτοις, στο ισχύον άρθρο 65Α του ν. 4174/2013 δεν περιελήφθη διάταξη του αυτού ή ταυτοσήμου περιεχομένου προς την ανωτέρω. Συνεπώς, ενόψει της πάγιας νομολογιακής θέσης ότι οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου ερμηνεύονται στενά και εντός του πλαισίου της γραμματικής διατύπωσης αυτών (ΣτΕ 673/2012, ΣτΕ 4232/2011, ΣτΕ 1774/2010 κλπ.), έπεται ότι, αφού ο νομοθέτης δεν επαναλαμβάνει, πλέον, ρητά την προϋφιστάμενη απαγόρευση διενέργειας ελέγχου, δεν είναι, εν προκειμένω, εφικτή η, καθ' ερμηνεία του ως άνω άρθρου, εισαγωγή τέτοιας απαγόρευσης. Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

- Η εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 65Α παρ. 2 του ν. 4174/2013, που παρέχει στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων τη δυνατότητα να εκδίδει απόφαση ρυθμίζουσα επί μέρους διαδικαστικά

ζητήματα που σχετίζονται με το φορολογικό πιστοποιητικό, παρά την αναλυτική της αναφορά στα ρυθμιζόμενα ζητήματα, δεν έχει συμπεριλάβει σε αυτά και τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου σε χρονικά διαστήματα συντομότερα από τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013. [Άλλωστε, είναι εξαιρετικά αμφίβολο αν είναι συνταγματικώς επιτρεπτή, κατ' άρθρο 43§2 του Συντάγματος, η χορήγηση στον Γ.Γ.Δ.Ε. νομοθετικής εξουσιοδότησης να ρυθμίσει ζητήματα παραγραφής κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 36 Κ.Φ.Δ., καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 43§2 του Συντάγματος (πρβλ ΟΛ ΣτΕ 3311, ΣτΕ 235/2012, ΣτΕ 1210/2010 κλπ.).

Επειδή η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα επιχείρηση ΠΟΛ. 1159/2011 είχε εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 82§8 περ. α' του ν. 2238/1994, ενώ ως προς τη διενέργεια του υπό κρίση ελέγχου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 4174/2013.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι η Φορολογική Αρχή δεν είχε πλέον την κατά χρόνο αρμοδιότητα να προβεί σε έλεγχο, προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, από την από 15/01/2005 σύμβαση έργου μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και της μητρικής επιχείρησης προκύπτουν τα κάτωθι:

- Δεν προβλέπεται συγκεκριμένο συνολικό ποσό το οποίο θα έπρεπε να αποδοθεί από την μητρική επιχείρηση, καθώς κατά το χρόνο υπογραφής της συμβάσεως φαίνεται ότι δεν είχε πραγματοποιηθεί μελέτη από την οποία να προκύπτει ο αριθμός των πρακτορείων τα οποία θα αποτελούσαν αντικείμενο της σύμβασης και συνεπώς ούτε και το συνολικό κόστος των εργασιών που θα πραγματοποιούνταν στα πλαίσια της εν λόγω σύμβασης.
- Τα ποσά τα οποία όφειλε να καταβάλει ηπροσδιορίστηκαν ως «ποσοστό 1% που θα υπολογίζεται επί των συνολικών μηνιαίων μεικτών εισπράξεων του προηγούμενου της εκταμιεύσεως μηνός από την τιμή της απλής συμμετοχής του αριθμολαχείου (παιχνιδιού) ΚΙΝΟ», αρχής γενομένης τα έσοδα του Ιανουαρίου του έτους 2004.
- Η διάρκεια της σύμβασης ορίστηκε στα πέντε έτη, με δικαίωμα παρατάσεως για δύο έτη.
- Στην υπ' αριθμ. 1 παράγραφο του κεφαλαίου με τίτλο 'λύση' ορίζεται ότι η σύμβαση λύεται με την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση του έργου.
- Στην υπ' αριθμ. 3 παράγραφο του κεφαλαίου με τίτλο 'λύση' ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση που η εργοδότης προβεί σε καταγγελία της παρούσας Σύμβασης ή/και αναστολή ταύτης, για λόγους που δεν ανάγονται σε υπαιτιότητα της Αναδόχου, η Εργοδότης, αφενός υποχρεούται: (α) να καταβάλλει τις μέχρι της καταγγελίας/ αναστολής οφειλόμενες αμοιβές της Αναδόχου, (β) να αποζημιώσει την Ανάδοχο για το σύνολο των γενικών εξόδων που αυτή έχει υποβληθεί, προκειμένου να είναι σε θέση να εκπληρώσει αρτίως την εις το παρόν προβλεπόμενη παροχή, (γ) να καλύψει άμεσα άπασης τις υποχρεώσεις της Αναδόχου που έχουν γεννηθεί από την εκτέλεση της παρούσας συμβάσεως, ακόμη και αναλαμβάνοντας η ίδια τις υποχρεώσεις της Αναδόχου με ταυτόχρονη απαλλαγή της τελευταίας, (δ) να καταβάλλει στην Ανάδοχο ως αποζημίωση, το

σύνολο των θετικών ζημιών που υπέστη ως εκ της ανυπαίτιου εκ μέρους της καταγγελίας της Συμβάσεως, αφετέρου δε δικαιούται να ζητήσει από την Ανάδοχο να προβεί στις υπολειπόμενες ενέργειες μέχρι το ύψος των ποσών που θα έχουν ήδη εκταμιευθεί κατά την ημερομηνία λήψεως της σχετικής απόφασης και σε περίπτωση που το κόστος των υπολειπόμενων ενεργειών είναι χαμηλότερο των καταβληθέντων ποσών να επιστρέψει τη διαφορά στην Εργοδότη.»

Επειδή, παρά τις προβλέψεις της σύμβασης, το ποσοστό 1% επί των συνολικών μηνιαίων μεικτών εισπράξεων της απλής συμμετοχής του αριθμολαχείου (παιχνιδιού) ΚΙΝΟ σταμάτησε να καταβάλλεται στην προσφεύγουσα από την 1η Ιανουαρίου 2008 κατόπιν της υπ' αριθμ. 7/25.02.2008 απόφασης του Δ.Σ. της

Επειδή από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι στη σύμβαση δεν προβλέπεται επιστροφή των καταβληθέντων ποσών από την ανάδοχο και προσφεύγουσα επιχείρηση στην εργοδότηπαρά μόνο στην περίπτωση που η δεύτερη καταγγείλει ή αναστείλει τη σύμβαση για λόγους, μάλιστα, που δεν ανάγονται σε υπαιτιότητα της αναδόχου, οπότε προβλέπεται και αποζημίωση της αναδόχου για το σύνολο των γενικών εξόδων που αυτή έχει υποβληθεί, για το σύνολο των θετικών ζημιών που υπέστη ως εκ της ανυπαίτιου εκ μέρους της καταγγελίας της συμβάσεως κλπ, ενώ η εργοδότης δικαιούται επιπλέον να ζητήσει από την ανάδοχο να προβεί στις υπολειπόμενες ενέργειες μέχρι το ύψος των εκταμιευμένων ποσών και σε περίπτωση που το κόστος των υπολειπόμενων ενεργειών είναι χαμηλότερο των καταβληθέντων ποσών να επιστρέψει τη διαφορά στην εργοδότη.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν έλαβε χώρα καταγγελία ή αναστολή της από 15/01/2005 συμβάσεως, ενώ, δεδομένου ότι το έργο δεν είχε ολοκληρωθεί τον Ιανουάριο του 2012, ορθώς θεωρήθηκε και από τον έλεγχο ότι όντως η σύμβαση έληξε με την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της και συγκεκριμένα μετά την πάροδο επτά ετών, περίπτωση στην οποία δεν προβλέπεται υποχρέωση της αναδόχου σε επιστροφή των καταβληθέντων σε αυτή ποσών από την εργοδότη.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου/24.02.2012 Ενημερωτικό σημείωμα της προσφεύγουσας εταιρείας, με θέμα «Εξέλιξη δαπανών Έργου Διαμόρφωσης Ενιαίας Εταιρικής Εικόνας στα πρακτορεία της»:

«Μέχρι στιγμής έχει ολοκληρωθεί η υλοποίηση της ΕΕΕ στα πρακτορεία του Δήμου Αθήνας και έχει σχεδόν περατωθεί στην περιφέρεια Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης. Ήδη βρίσκεται σε εξέλιξη η υλοποίηση σε περίπου 1.500 πρακτορεία στο υπόλοιπο Αττικής και έχουν αναδειχθεί μειοδότες για τα πρακτορεία στην περιφέρεια Δυτικής Ελλάδας, Κρήτης και Β. Αιγαίου. Για την ολοκλήρωση του έργου, επίκειται διαγωνισμός για τα πρακτορεία Κεντρικής Ελλάδας, Στερεάς και Νήσων Ν. Αιγαίου».

Επειδή από το ως άνω έγγραφο επίσης προκύπτει ότι κατά το χρόνο της συμβατικής λήξης υφίσταντο εκκρεμή έργα/υπηρεσίες παροχής εξοπλισμού και βελτίωσης υποδομής το κόστος των οποίων προϋπολογιζόταν σε 27.237.823,10 €.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου, στην από 24/04/2013 Ετήσια Οικονομική

Έκθεση περιόδου από 1η Ιανουαρίου έως 31η Δεκεμβρίου 2012 σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 3556/2007, όπως αυτή δημοσιεύεται στην ιστοσελίδα της εταιρείας αναφέρεται ότι στους στόχους της εταιρείας για το 2013 είναι η «ολοκλήρωση του μεγαλύτερου μέρους του Έργου της Εφαρμογής Ενιαίας Εταιρικής Εικόνας στα Πρακτορεία της Το πρώτο εξάμηνο του 2013 θα ολοκληρωθεί το Έργο της εφαρμογής Ενιαίας Εταιρικής Εικόνας στα 1.487 πρακτορεία της του υπολοίπου του Νομού Αττικής και στα 1.045 πρακτορεία της Δυτικής Ελλάδος, Κρήτης και Β. Αιγαίου. Επίσης, αναμένεται να δημοσιευτεί Τεύχος Διακήρυξης Ανοικτού Μειοδοτικού Διαγωνισμού για την ανάδειξη Αναδόχου ή Αναδόχων που θα αναλάβει/ουν την προμήθεια, κατασκευή, μεταφορά και εγκατάσταση ειδών γραφειακού εξοπλισμού, εξοπλισμού ειδών προβολής και σήμανσης μεταλλικών επενδύσεων στις όψεις των περίπου 1.000 πρακτορείων Δυτικής Μακεδονίας, Θεσσαλίας, Ανατολικής Στερεάς (εκτός Αττικής), Εύβοιας και Νήσων Ν. Αιγαίου.»

Επειδή σύμφωνα και με τα υπ' αριθμ. πρωτ. 1056607/10832/Β0012/23.06.2005 και 1104568/11443ΠΕ/Β0012/13.02.2007 έγγραφα της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος τυχόν έσοδο (πλεόνασμα) που ενδέχεται να προκύψει κατά το χρόνο ολοκλήρωσης του έργου, θα υπαχθεί σε φορολογία στο χρόνο αυτό, εκτός και εάν προβλέπεται επιστροφή του στην

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1067983/456/0015/13.08.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης 15ης Βιβλίων και Στοιχείων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, με θέμα «Έκδοση πιστωτικών τιμολογίων επί παροχής υπηρεσίας»:

«Στις περιπτώσεις που έχουν εκδοθεί τιμολόγια προς επιτηδευματίες και συντρέχουν πραγματικοί λόγοι που επηρεάζουν αρνητικά – μειωτικά την αξία των αρχικών στοιχείων, θέμα που διερευνάται κάθε φορά με την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών (π.χ. έλεγχο των σχετικών συμβάσεων κλπ), είναι δυνατή από πλευράς διατάξεων του Κ.Β.Σ. η διόρθωση ή ακύρωση των αρχικών στοιχείων και των σχετικών εγγράφων με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου. Δηλαδή, στην περίπτωση που επιχείρηση εξέδωσε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών βάσει σύμβασης και στη συνέχεια αποδεδειγμένα δεν παρασχέθηκε η υπηρεσία ή μέρος αυτής (π.χ. η διεξαγωγή της έρευνας κλπ), είτε για λόγους που άπτονται στην ίδια, είτε για λόγους που αφορούν τον αντισυμβαλλόμενο της (όπως υπαναχώρηση του αντισυμβαλλομένου από τη σύμβαση πριν την έναρξη παροχής της υπηρεσίας), τότε δύναται να εκδώσει πιστωτικό για την ακύρωση του αρχικού τιμολογίου.»

Επειδή, εν προκειμένω, αφενός, εκ της συμβάσεως δεν προβλέπεται επιστροφή των καταβληθέντων ποσών, και αφετέρου δεν προκύπτει ότι κατά το χρόνο επιστροφής των δεκαεννέα εκατομμυρίων ευρώ η προσφεύγουσα δεν επρόκειτο να ολοκληρώσει το έργο, έτσι ώστε να πρόκειται για μείωση τιμήματος λόγω μη παροχής μέρους αυτού, όπως και ισχυρίζεται, παρά μόνον ότι το αρχικώς καταβληθέν ποσό θα υπερβαίνει το συνολικό κόστος των δαπανών της αναδόχου βάσει προϋπολογισμού των δαπανών για την ολοκλήρωση του έργου.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι ουδείς λόγος συνέτρεχε για την έκδοση του υπ' αριθμόν 3/18.05.2012 Πιστωτικού Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθώς, βάσει του νομοθετικού πλαισίου, των συμβατικών όρων και των πραγματικών περιστατικών δεν προέκυπτε μείωση της

αξίας της παρασχεθείσας υπηρεσίας τη δεδομένη χρονική περίοδο και ως εκ τούτου δεν αιτιολογείται και η
βάσει του τιμολογίου αυτού μείωση του Φ.Π.Α. εκροών της προσφεύγουσας επιχείρησης.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου
.....ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.