



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1450/29-11-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β.** Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
- γ.** Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ.** Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε.** Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ.** Της με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
- ι.** Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2.** Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994), για το οικονομικό έτος 2009 [διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)], που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

4. Την ως άνω με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008).

5. Την με αριθ. πρωτ./...-...-2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 20.482,13 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max.120%) 40.154,85 €, δηλαδή συνολικός φόρος 60.636,98 €, επειδή από τον διενεργηθέντα τακτικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., βάσει των διατάξεων του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 και ΠΟΛ.1081/2005, προέκυψαν, για το ως άνω οικονομικό έτος, λογιστικές διαφορές, συνολικής αξίας 133.849,52 €, προερχόμενες από μη εκπιπτόμενες δαπάνες ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

A/A	Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί Ε-Γ.Λ.Σ.	Αναλυτικοί λογαριασμοί Ε-Γ.Λ.Σ.	Ποσά αναλυτικών λογαρ/μών Ε-Γ.Λ.Σ.	Ποσά πρωτοβάθμιων λογαριασμών Ε-Γ.Λ.Σ.
1	60 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	60.00.000 Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού 60.03.000 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού (ΙΚΑ)	81.642,37 21.778,66	103.421,03
2	62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	62.07.003 Επίσκευές και συντηρήσεις μεταφορικών μέσων	2.393,24	2.393,24
3	64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	64.00.000 Έξοδα κινήσεως (καύσιμα – λιπαντικά – διόδια) ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων 64.02.008 Έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων	787,17 8.000,00	8.787,17
4	66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	66.03.001 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων	19.248,08	19.248,08
ΣΥΝΟΛΟ				<u>133.849,52</u>

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994 και Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 και ΠΟΛ.1081/2005)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής φόρου Εισοδήματος, για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2015, δηλαδή πριν από την .../.../2016 που ήταν ο χρόνος επίδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης στην προσφεύγουσα εταιρεία. Συγκεκριμένα, το ως άνω δικαίωμα του Δημοσίου, με βάση τις γενικές νομοθετικές διατάξεις, παραγραφόταν το πρώτον μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληγε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή παραγραφόταν το πρώτον την 31/12/2014. Με τις διατάξεις δε του άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013, παρατάθηκε ο χρόνος της παραγραφής έως την 31/12/2015.

2.

Ζητείται να αναγνωριστούν ως εκπιπτόμενες οι δαπάνες τις οποίες ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε ως λογιστικές διαφορές, διότι η οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος δεν περιέχει πλήρη, επαρκή, σαφή, πειστική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία που να αναφέρεται τόσο στη διερμηνεύση του νόμου όσο και στη διαπίστωση των πραγματικών περιστατικών. Επιπροσθέτως, σε καμία περίπτωση, υποθετικά περιστατικά δεν μπορούν να αποτελέσουν τεκμήριο και τρόπο υπολογισμού του αριθμού των αποδιδόμενων παραβάσεων, ούτε επιτρέπεται στον φορολογικό έλεγχο να μην αποδεικνύει το ορθόν του υπολογισμού του.

3.

Γίνεται επίκληση του υποβληθέντος στη Δ.Ο.Υ. με αριθ. πρωτ./...-...-2016 Υπομνήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, στο οποίο παρατίθενται οι αντιρρήσεις της επί του με αριθμό/...-...-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) και του με αριθμό/.../...-...-2016 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008). Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το εν λόγω Σημείωμα είναι πρόωρο κατά την εγκύκλιο ΠΟΛ.1198/21-09-2011 του Υπουργείου Οικονομικών, εκπρόθεσμο με βάση τις διατάξεις περί παραγραφής και ανεπαρκώς αιτιολογημένο.

4.

Γίνεται επίκληση των διατάξεων του άρθρου 70 (διοικητική επίλυση της διαφοράς) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σύμφωνα με τις οποίες θα μπορούσε η προσφεύγουσα εταιρεία να υπαχθεί στη διοικητική επίλυση της διαφοράς, αποδεχόμενη τον συμβιβασμό και τον, εξ αυτού, περιορισμό των επίδικων ποσών του κύριου και πρόσθετου φόρου.

5.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010, έχοντας αποδεχτεί το εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) και έχοντας καταβάλει συγκεκριμένο ποσό επέρχεται περαίωση της υπόθεσης.

6.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με την προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόσθετο φόρο 40.154,85 € αντί του ορθού 24.578,56 € (διαφορά κύριου φόρου 20.482,13 € x 120% = 24.578,56 €).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 (αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009

(διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, που διενεργείται από την Φορολογική Διοίκηση, είναι δυνατό να έχει την μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της, με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατό να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατό να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (πεδίο εφαρμογής) παράγραφος 1 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α) Φόρο Εισοδήματος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περιπτώσεις δ) και η) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **περί παραγραφής** κατά την 31/12/2015 της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής φόρου Εισοδήματος για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), δηλαδή πριν από την .../.../2016 που ήταν ο χρόνος επίδοσης της προσαλλόμενης Πράξης στην προσφεύγουσα, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος**, για τον λόγο που αναπτύσσεται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 (παραγραφή) παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (Φ.Ε.Κ.151Α/1994), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

«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.».

Η προθεσμία για την υποβολή, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του επίδικου οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) έληγε εντός του έτους 2009 και η Δήλωση υποβλήθηκε την .../05/2009. Συνεπώς, **στην υπό κρίση περίπτωση**, η πενταετία υπολογίζεται από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της οικείας Δήλωσης, δηλαδή από το τέλος του έτους 2009 και, ως εκ τούτου, **η αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής φόρου Εισοδήματος, αναφορικά με το οικονομικό έτος 2009 (διαχ. περίοδος 2008), παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2014.**

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 87 (ρυθμίσεις σχετικά με την παραγραφή των δικαιωμάτων του Δημοσίου) του Ν.4316/2014 (ΦΕΚ270Α/2014) ορίζεται ότι

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31/12/2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από την λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων και β) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-15) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31/12/2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από την λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική Αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επομένως, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η προθεσμία παραγραφής για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) – που το πρώτον έληξε την 31/12/2014 – παρατάθηκε έως την 31/12/2016, υπό την προϋπόθεση να είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου έως την 31/12/2014 και να είχε αποσταλεί έως την ίδια ημερομηνία επιστολή στον υπόχρεο φορολογούμενο, με την οποία να του γνωστοποιήθηκε η έκδοση εντολής ελέγχου. **Στην υπό κρίση περίπτωση**, την .../12/2014 ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθμό εντολή τακτικού ελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία, αναφορικά με το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ενώ

κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ./2014 σχετική Γνωστοποίηση Ελέγχου που αποστάλθηκε την .../12/2014 με συστημένη ταχυδρομική επιστολή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Συνεπώς, κρίνεται ως νόμω αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά την 31/12/2015, δηλαδή πριν από την/...../2016 που ήταν ο χρόνος επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στην προσφεύγουσα.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 (λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος) παράγραφος 1 περίπτωση α) υποπερίπτωση αα) και περίπτωση ε) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), 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:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 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 εάν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων.

Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους.».

Όπως ρητά αναφέρεται στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.:

Η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε, κατά το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), δαπάνες συνολικής αξίας **103.421,03 €**, προερχόμενες από καταχωρηθείσες στα βιβλία πρόσθετες μικτές αμοιβές προσωπικού αξίας 81.642,37 € και πρόσθετες εργοδοτικές εισφορές προς το Ι.Κ.Α. αξίας 21.778,66 €, οι οποίες, ωστόσο, δεν αφορούν στο εν λόγω οικονομικό έτος. Τα εν λόγω ποσά προέκυψαν από έλεγχο του Ι.Κ.Α. στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με το πόρισμα του οποίου η ελεγχθείσα θα έπρεπε να είχε καταβάλει στο έμμισθο απασχολούμενο προσωπικό της τις ως άνω πρόσθετες μικτές αμοιβές και να είχε αποδώσει στο Ι.Κ.Α. τις ως άνω αναλογούσες πρόσθετες εργοδοτικές εισφορές, κατά τα οικονομικά έτη 1999 – 2002 (διαχειριστικές περίοδοι 1998 – 2001, αντίστοιχα). Η έκπτωση των εν λόγω δαπανών στο επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) συνιστά παραβίαση και καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 29 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) περί αυτοτέλειας των διαχειριστικών περιόδων, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), σύμφωνα με τις οποίες κάθε διαχειριστική περίοδος είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων της με εκείνα των προηγούμενων ή επόμενων διαχειριστικών περιόδων. Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 31 παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), βάσει των οποίων ορίζεται ως χρόνος έκπτωσης των φόρων, τελών και δικαιωμάτων που καταβάλλει η επιχείρηση, ο χρόνος καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, δεν έχουν εφαρμογή για τις εργοδοτικές εισφορές προς το Ι.Κ.Α., καθώς ρητά γίνεται αναφορά **μόνο σε φόρους, τέλη και δικαιώματα.**

Κατά συνέπεια, η συνολική δαπάνη των 103.421,03 € ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ως μη εκπιπτόμενη και δια τούτο συμπεριλήφθηκε στις λογιστικές διαφορές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 (λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος) παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), 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:

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών, γενικά, εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

.....».
Όπως ρητά αναφέρεται στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.:

α. Για το με αριθμό κυκλοφορίας επιβατικό Ι.Χ. αυτοκίνητο κυριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, μάρκας AUDI, μοντέλου A6 και κυβισμού 1781 κ.ε., ο έλεγχος αναγνώρισε το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της δαπάνης απόσβεσης, όπως προβλέπεται από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 31 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), για τα επιβατικά Ι.Χ. αυτοκίνητα κυβισμού μεγαλύτερου των 1600 κ.ε..

β. Για το με αριθμό κυκλοφορίας επιβατικό Ι.Χ. αυτοκίνητο κυριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, μάρκας AUDI, μοντέλου Q7, κυβισμού 4163 κ.ε. και κατηγορίας SUV, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τη δαπάνη απόσβεσης, διότι πρόκειται για υπερπολυτελές όχημα εργοστασιακής αξίας 118.940,00 € συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., η χρήση του οποίου δεν κρίθηκε απαραίτητη για την εξυπηρέτηση των αναγκών της προσφεύγουσας, όπως ορίζεται με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 31 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και δεν συνάδει με την γενικότερη φύση και την ασκούμενη δραστηριότητά της. Εξ όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι το εν λόγω αυτοκίνητο αγοράστηκε, αποκλειστικά, για την εξυπηρέτηση προσωπικών αναγκών (οικογενειακών, αναψυχής κ.λπ.) των μελών του Δ.Σ. ή/και των μετόχων της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Όπως ρητά αναφέρεται στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., στον αναλυτικό λογαριασμό Γ.Λ. 64.02.008 «Έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων» καταχωρήθηκε, μεταξύ άλλων, την .../.../2008, δαπάνη ποσού 8.000,00 € με την αιτιολογία «ΚΤΕΛ», χωρίς, ωστόσο, να επιδειχτεί ή προσκομιστεί στον έλεγχο το νόμιμο ληφθέν φορολογικό στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αποδειχτεί η πραγματοποίησή της δαπάνης.

Κατά συνέπεια, η εν λόγω δαπάνη των 8.000,00 € ορθώς συμπεριλήφθηκε από τον έλεγχο στις λογιστικές διαφορές.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι το με αριθμό/....-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) είναι πρόωρο κατά την εγκύκλιο ΠΟΛ.1198/21-09-2011 του Υπουργείου Οικονομικών, εκπρόθεσμο με βάση τις διατάξεις περί παραγραφής και ανεπαρκώς αιτιολογημένο, **απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος**, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣτΕ 478/1998).

Επειδή, η εγκύκλιος ΠΟΛ.1198/21-09-2011 του Υπουργείου Οικονομικών εκδόθηκε στα πλαίσια της εντατικοποίησης των ελέγχων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν.4002/2011 (ΦΕΚ180Α/2011) και παρείχε οδηγίες αναφορικά με την έκδοση και κοινοποίηση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων περαίωσης του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ175Α/2010), ενώ αφορούσε σε περίοδο κατά την οποία ήταν ακόμα σε ισχύ ο Ν.3888/2010 ως προς την έκδοση αρχικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων περαίωσης, δυνατότητα η οποία δεν παρέχεται πλέον. Κατά συνέπεια, η ως άνω εγκύκλιος παρείχε οδηγίες για την έκδοση εντολών τακτικού ελέγχου σε πλήθος υποθέσεων, για τις οποίες, ωστόσο, δεν θα διενεργείτο έλεγχος στην περίπτωση που μετά την κοινοποίηση του σημειώματος περαίωσης ο υπόχρεος εξοφλούσε το συνολικό ποσό εντός πέντε (5) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης. Αντιθέτως, ο τακτικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε κατόπιν της μεταγενέστερα εκδοθείσας με αριθμό/....-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., υπό εντελώς διαφορετικές προϋποθέσεις και με συγκεκριμένα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου μέσω του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος στόχευσης "elenxis" του Υπουργείου Οικονομικών και, κατ' επέκταση, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω εγκυκλίου ΠΟΛ.1198/21-09-2011.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι είναι εκπρόθεσμο, με βάση τις διατάξεις περί παραγραφής, το με αριθμό/....-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) και ο επί αυτού εδραζόμενος με αριθμό/..../....-2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) που κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα με το με αριθ. πρωτ./....-2016 διαβιβαστικό έγγραφο με συστημένη επιστολή μέσω των ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε. (αριθμός συστημένου RE.....GR) που αποστάλθηκε την .../.../2016 στη δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας (άρθρο 5 του Ν.4174/2013), έχει εφαρμογή το ως άνω σκεπτικό που αναπτύχθηκε στον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας, στο οποίο επεξηγείται λεπτομερώς και αναλυτικά ότι ο χρόνος παραγραφής του εν λόγω οικονομικού έτους είναι η 31/12/2016.

Επειδή, στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) της προσφεύγουσας εταιρείας, στην οποία ελήφθησαν υπ' όψιν οι αιτιάσεις του με αριθ. πρωτ./...-...-2016 Υπομνήματος της προσφεύγουσας, αιτιολογείται και τεκμηριώνεται με σαφήνεια, πληρότητα και επάρκεια η ορθότητα και ακρίβεια των διαπιστώσεων του με αριθμό/...-...-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013).

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο τέταρτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, με τον οποίο επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 70 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σύμφωνα με τις οποίες θα μπορούσε η προσφεύγουσα να υπαχθεί στη διοικητική επίλυση της διαφοράς αποδεχόμενη τον συμβιβασμό και τον, εξ αυτού, περιορισμό των επίδικων ποσών του κύριου και πρόσθετου φόρου, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος**, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Η αίτηση υποβάλλεται στην φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από τα σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.

3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%).

Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στην Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στην Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Εάν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομίστούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση.

Εάν εντός της ανωτέρω προθεσμίας δεν εκδοθεί απόφαση, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής.

Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28/02/2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας να υπογράφουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.

6. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται μερικά ή ολικά ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου.

Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

9. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για την λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο

«Κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτόν σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. **(Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελίδα 286 επ.).».**

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 70 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), περί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, δεν ισχύουν, πλέον, μετά την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), περί ειδικής διοικητικής διαδικασίας με υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής εκ μέρους του υπόχρεου που αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο πέμπτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010, έχοντας αποδεχτεί το εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) και έχοντας καταβάλει συγκεκριμένο ποσό επέρχεται περαίωση της υπόθεσης, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος,** για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 (διαδικασία περαίωσης) παράγραφος 3 του

N.3888/2010 (ΦΕΚ175Α/2010) ορίζεται ότι

«3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500,00) ευρώ, εκτός εάν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1066/04-04-2011, περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 13 παράγραφος στ) του Ν.3888/2010, ορίζεται ότι

«1. Σε ανέλεγκτες, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν.3888/2010, υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό και, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα να συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία αποδέχτηκε το εκδοθέν από την Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών με αριθμό/.../2010 «Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως Ν.3888/2010» για τα οικονομικά έτη 2008 – 2010 (διαχειριστικές περίοδοι 2007 – 2009, αντίστοιχα), συνολικού ποσού 36.865,92 €, καταβάλλοντας την .../12/2010 την προβλεπόμενη προκαταβολή ποσοστού είκοσι τοις εκατό (20%) επί του συνολικού ποσού, ήτοι ποσό 7.373,18 €. Ωστόσο, κατά τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εξοφληθεί εξ ολοκλήρου το υπόλοιπο ποσό της οφειλής, το οποίο είχε βεβαιωθεί σε εικοσιτέσσερις (24) ισόποσες δόσεις, καθώς εντός του έτους 2011 δεν καταβλήθηκε καμία δόση. Ακολούθως, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε υπαγωγή του υπολοίπου της εν λόγω οφειλής (μαζί με άλλες οφειλές) σε νομοθετική ρύθμιση, στα πλαίσια της τήρησης της οποίας, κατά τον χρόνο του ελέγχου, παρέμενε ανεξόφλητο ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο της συγκεκριμένης οφειλής ποσού 10.408,57 €.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε με **λανθασμένο τρόπο** τον καταλογισθέντα πρόσθετο φόρο των **40.154,85 €**, με βάση τη διαφορά του φόρου που αναλογεί των 33.462,38 €, όπως προκύπτει μεταξύ υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου, χωρίς την αφαίρεση από αυτήν του ποσού των 12.980,25 € που αντιστοιχεί στην βεβαιωθείσα οφειλή για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) από το με αριθμό/.../2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως του Ν.3888/2010 (δηλαδή, 33.462,38 € x 120% = 40.154,85 €), **αντί του ορθού τρόπου** με βάση τη διαφορά του κύριου φόρου των 20.482,13 € που καταλόγισε ο έλεγχος, προσδιορισθείσα από την αφαίρεση του ποσού των 12.980,25 € από εκείνο των 33.462,38 €, από την οποία διαφορά του κύριου φόρου **προκύπτει πρόσθετος φόρος 24.578,56 €** [(33.462,38 € – 12.980,25 €) x 120% = 20.482,13 € x 120% = 24.578,56 €], κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1066/04-04-2011, περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 13 παράγραφος στ) του Ν.3888/2010.

Κατόπιν των ανωτέρω, **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας**, ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με την προβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος

2008), καταλόγισε σε βάρος της **πρόσθετο φόρο 40.154,85 €, αντί του ορθού 24.578,56 €**, **πρέπει να γίνει αποδεκτός.**

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 (βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, από την από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) της προσφεύγουσας, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές του ελέγχου που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό του κύριου φόρου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, ο φορολογικός έλεγχος σε αυτήν διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις, οι οποίες συνιστούν, κατά τον έλεγχο, λογιστικές διαφορές, όπως περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

1.

Αποδεχόμαστε μερικώς την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, **ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο** της ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με την προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), καταλόγισε σε βάρος της **πρόσθετο φόρο 40.154,85 €, αντί του ορθού 24.578,56 €**.

2.

Τροποποιούμε την με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με **επαναπροσδιορισμό του πρόσθετου φόρου**, ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Οικονομικό έτος 2009 [διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)]

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά Ελέγχου – Δήλωσης	Διαφορά Απόφασης – Δήλωσης
Φορολογητέα κέρδη	301.701,67	435.551,19	133.849,52	133.849,52
Χρεωστικό ποσό (κύριος φόρος)	32.874,81	53.356,94	20.482,13	20.482,13
Προκαταβολή φόρου	60.340,33	60.340,33	—	—
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)	—	40.154,85	40.154,85	24.578,56
Συνολικό ποσό για καταβολή	93.215,14	153.852,12	60.636,98	45.060,69

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α.α.**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της Προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).