



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15- 05-2019

Αριθμός απόφασης: **1504**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

/ΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Γαχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Γαχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Γηλέφωνο : 2131604536

ΡΑΞ :2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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 1069/4-3-2014 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. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στην, στην διεύθυνση κατά :

1) Της υπ' αριθμ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

2) της υπ' αριθμ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και

3)) της υπ' αριθμ./20-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ./20-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

2) την υπ' αριθμ./20-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και

3)) την υπ' αριθμ./20-12-2018 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19-12-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ./20-12-2018 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) ποσού 1.900,00 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.022,20 €, ήτοι συνολικό ποσό **2.922,20 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών λογιστικά, ήτοι όπως αυτά έχουν δηλωθεί, με την προσθήκη λογιστικής διαφοράς ύψους 9.500,00 € που προκύπτει από την απόκρυψη ισόποσης συναλλαγής. (Ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου).

Β. Με την υπ' αριθμ.**/20-12-2018** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008) ποσού 1.588,05 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 854,38 €, ήτοι συνολικό ποσό **2.442,43 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών λογιστικά, ήτοι όπως αυτά έχουν δηλωθεί με την προσθήκη λογιστικής διαφοράς ύψους 7.946,26 € που προκύπτει από την απόκρυψη ισόποσης συναλλαγής. (Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 19-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Γ. Με την υπ' αριθμ.**/20-12-2018** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ποσού 1.508,65 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.415,12 €, ήτοι συνολικό ποσό 2.923,77 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 19-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς η μη έκδοση από την προσφεύγουσα φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 7.940,26 € επηρεάζει τη φορολογητέα αξία των εκροών και εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σε χρόνο που το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να διενεργήσει έλεγχο είχε υποπέσει σε παραγραφή, καθώς αφορούν το διάστημα από 1.1.2007 έως 31.12.2008.

Με την υπ. αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας οι 3513/2006,3697/2008,3790/2009,3840/2010, 888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4203/2013 νόμοι με τους οποίους παρατείνονταν συνεχώς η πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιδίδει φύλλα ελέγχου κρίθηκαν αντισυνταγματικές.

2) Σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι «δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 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 την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Στην προκειμένη περίπτωση, δεν υφίσταται κανένα νέο στοιχείο που να δικαιολογεί τον έλεγχο σε βάθος δεκαετίας, καθώς τυχόν πράξεις επιβολής προστίμων αφορούν την ανωτέρω εταιρεία ήταν γνωστές στην φορολογική αρχή ήδη από το έτος 2012 άρα εντός της πενταετίας των χρήσεων 2007 και 2008 και ως εκ τούτου έλεγχος στις χρήσεις αυτές μπορούσε να διενεργηθεί μέχρι τις 31.12.2013. Το ίδιο δε ισχύει και στην περίπτωση του Φ.Π.Α. καθώς σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. παραγράφεται σε κάθε περίπτωση μετά το πέρας της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης.

3) Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας καθώς οι από 20.12.2018 εκθέσεις ελέγχου ουδεμία αναφορά κάνουν προς αντίκρουση των ισχυρισμών της, οι οποίοι προβλήθηκαν με το υπ' αριθμ./30.11.2018 υπόμνημά της.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμ./08-10-2018 εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών . Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αφορμή το με αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου/01-2-2016 έγγραφο που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (αριθμός πρωτ. εξερχομένου/24-12-2015) στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με το οποίο διαβίβασε την από 21/09/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψε ότι για το 2007 η προσφεύγουσα εξέδωσε ανακριβώς το Τιμολόγιο πώλησης Νο/20-6-2007 προς τον αξίας 26.500,00 ευρώ αντί της πραγματικής αξίας συναλλαγής 36.000,00 ευρώ, με αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής αξίας 9.500,00 ευρώ. Για το 2008 προέκυψε ότι δεν εκδόθηκε ένα (1) Τ.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου με αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής καθαρής αξίας 7.940,26 ευρώ στις 29/12/2008, για εκκαθαρισμένα καλλιτεχνικά δικαιώματα από 01/06/2008 έως 30/11/2008 προς την εταιρία

Οι παραβάσεις αυτές καταλογίστηκαν με τις με αριθμό/22-11-2012 και/22-11-2012 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Κατά των ανωτέρω αναφερόμενων Α.Ε.Π. ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η προσφεύγουσα κατέθεσε προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά. Επί των προσφυγών αυτών εκδόθηκαν από το 12ο Μονομελές τμήμα οι με αριθ./2018 και/2018 αποφάσεις (σχετ. 15 και 16), με τις οποίες αφού κρίθηκε η ουσία του ελέγχου απορρίφθηκαν οι προσφυγές. Κατά των ανωτέρω αποφάσεων η προσφεύγουσα δεν άσκησε εφέσεις κι έτσι αυτές κατέστησαν τελεσίδικες.

Στην κρινόμενη προσφυγή της η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι τα στοιχεία στα οποία στηρίχθηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, διότι οι πράξεις επιβολής προστίμων, που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας σε εκτέλεση της από 21-09-2012 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. ήταν γνωστές στη φορολογική αρχή από το 2012 κι επομένως δεν συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την συμπλήρωση της πενταετούς παραγραφής κατά την έννοια του αρ. 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994. Ο ισχυρισμός αυτός της ελεγχόμενης δεν ευσταθεί για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτ. β' του άρθρου 84 του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2006), ορίζεται ότι :

« Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. »

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 περ. α, β και γ, του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι :

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από **συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την ' Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Ύστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 Εξ

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά παραγραφής	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς
2006 και μετά διατάξεων συμπληρωματικά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των προϋποθέτει στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή, σχετικά με την ανακρίβεια και τα συμπληρωματικά στοιχεία, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την με αριθ. 265/2017 γνωμοδότησή του εξειδίκευσε την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης και των συμπληρωματικών στοιχείων, υπογραμμίζοντας ότι **συμπληρωματικά είναι τα στοιχεία, τα οποία περιέχονται στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε από τον ίδιο το φορολογούμενο, είτε από τρίτα πρόσωπα είτε από άλλες δημόσιες αρχές.** Πράγματι, στην κρινόμενη περίπτωση το με αριθ. πρωτ./01-02-2016 έγγραφο με συνημμένη την από 21-09-2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και αποτέλεσε το συμπληρωματικό στοιχείο, βάσει του οποίου διενεργήθηκε ο έλεγχος, απεστάλη στην **αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών από άλλη δημόσια αρχή** και συγκεκριμένα από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και μάλιστα μετά την παρέλευση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και ως εκ τούτου εφαρμόστηκαν στην περίπτωση αυτή οι διατάξεις του αρ. 62 παρ. 2 περ. α΄ του ΚΦΕ.

Πέραν των ανωτέρω, το Β΄ τμήμα του ΣτΕ με την με **αριθ. 2934/2017** απόφασή του **εξειδίκευσε την έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων.** Συγκεκριμένα, στην σκέψη 12 αναφέρει επί λέξει ότι «... η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και **η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία συμπληρωματικά, που περιήλθαν ΣΤΗΝ ΑΡΜΟΔΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ φορολογική αρχή** μετά την ως άνω πενταετία».

Από τα παραπάνω, λοιπόν, καθίσταται σαφές ότι το ανωτέρω αναφερόμενο έγγραφο, το οποίο απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας στην Υπηρεσία μας, ήταν συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94, καθώς η αρμόδια για τον έλεγχο του εισοδήματος και του Φ.Π.Α. και τον καταλογισμό φορολογική αρχή ήταν η Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών και όχι η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Επομένως, ορθά η Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών διενήργησε τον έλεγχο και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι νόμω και ουσία αβάσιμοι και πρέπει να απορριφθούν.

Επομένως, αποδεικνύεται από τα παραπάνω ότι **το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007 και 2008 παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.** Ήτοι, αναλυτικά το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόσθετους φόρους εισοδήματος στον ελεγχόμενο με επιφύλαξη όλων των άλλων ισχυουσών διατάξεων περί του χρόνου παραγραφής:

- για την ελεγχόμενη χρήση 2007 (οικονομικό έτος 2008) δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή μέχρι τις 31/12/2018.

- για την ελεγχόμενη χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009) δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή μέχρι τις 31/12/2019.

Πέραν των ανωτέρω και αναφορικά με την ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης της προσφεύγουσας, η ΑΑΔΕ με την ΠΟΛ1191/2017 κοινοποίησε τη γνωμοδότηση 265/2017 του Ν.Σ.Κ., η οποία εξειδικεύει την έννοια της ανακρίβειας. Η διακεκριμένη περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 αναφέρεται μόνο σε ανακρίβεια της δήλωσης ή των συνυποβαλλομένων στοιχείων, χωρίς αναφορά σε περιελθόντα στην φορολογική αρχή συμπληρωματικά στοιχεία. Η ανακρίβεια της δήλωσης ή των συνυποβαλλομένων με αυτήν στοιχείων (ειδικών εντύπων ή καταστάσεων) έχει την έννοια της μη ανταπόκρισης του περιεχομένου τους προς την αλήθεια ή την πραγματικότητα, είναι δηλαδή αντικειμενική και μπορεί να αποδεικνύεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, χωρίς να τελεί υπό την προϋπόθεση της περιέλευσης συμπληρωματικών στοιχείων στη φορολογική αρχή, η οποία, άλλωστε, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2, αλλ' ούτε και από τη διαπίστωση πρόθεσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης εκ μέρους του φορολογουμένου (ΣΤΕ 397- 404/1989)».

Επειδή, οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις που αφορούν τη χρήση 2007 και 2008 εκδόθηκαν την **20-12-2018**, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις χρόνου έκδοσης αυτών.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στις κρινόμενες χρήσεις 2007 και 2008, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή, στις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής (σελ. 6-9) αναφέρεται :

«Πέραν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Υπηρεσίας μας, συνέταξε τις από 20/12/2018 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την ελεγχόμενη περίοδο 01-01-2007 έως 31-12-2008 **(σχετ. 13 και 14)**. Στις εκθέσεις ελέγχου αποτυπώνονται όλες οι ενέργειες, στις οποίες προέβη ο έλεγχος για να καταλήξει στις διαπιστώσεις, που αποτυπώνονται σε αυτές. Συγκεκριμένα, για τις χρήσεις 2007 και 2008 είχε ήδη διενεργηθεί οριστικός έλεγχος με την ΠΟΛ. 1037/05 στην ελεγχόμενη εταιρία και ο τρέχων έλεγχος περιορίστηκε στα νέα στοιχεία που προέκυψαν από το με αριθμό πρωτ./01-02-2016 έγγραφο, που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας στην Υπηρεσία μας, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 21/09/2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής. Η Υπηρεσία μας προχώρησε στη διενέργεια του ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. σύμφωνα με το αρ. 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013, στην οποία 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».

Από τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε., τα αποτελέσματα του οποίου αποτυπώθηκαν στην από 21/09/2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, προέκυψε ότι για το 2007 εκδόθηκε ανακριβώς το Τιμολόγιο πώλησης Νο/20-6-2007 προς τον αξίας 26.500,00 ευρώ, αντί της πραγματικής αξίας συναλλαγής 36.000,00 ευρώ, με αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής αξίας 9.500,00 ευρώ. Για το 2008 προέκυψε ότι δεν έχει εκδοθεί ένα (1) Τ.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, που είχε σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής καθαρής αξίας 7.940,26 ευρώ στις 29/12/2008, για εκκαθαρισμένα καλλιτεχνικά δικαιώματα από 01/06/2008 έως 30/11/2008 προς την εταιρία Οι παραβάσεις αυτές καταλογίστηκαν με τις με αριθμό/22-11-2012 και/22-11-2012 Α.Ε.Π. της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Κατά των ανωτέρω αναφερόμενων με αριθ./2012 και/2012 Α.Ε.Π. ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, που εκδόθηκαν μετά τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. η προσφεύγουσα κατέθεσε προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά. Επί των προσφυγών αυτών εκδόθηκαν από το 12ο Μονομελές τμήμα οι με αριθ./2018 και/2018 αποφάσεις (σχετ. 15 και 16), με τις οποίες αφού κρίθηκε η ουσία του ελέγχου απορρίφθηκαν οι προσφυγές. Κατά των ανωτέρω αποφάσεων η προσφεύγουσα δεν άσκησε εφέσεις κι έτσι αυτές κατέστησαν τελεσίδικες. Επομένως, για την ουσία του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., στον οποίο βασίστηκε και ο έλεγχος της Υπηρεσίας μας, υπάρχει δεδικασμένο, που έκρινε τη βασιμότητα και ορθότητά του και ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου αιτιάσεις της προσφεύγουσας, που αφορούν την ουσία του ελέγχου, πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμες.

Συγκεκριμένα, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά απέρριψε ως αόριστους και αναπόδεικτους τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τους οποίους επαναλαμβάνει στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή της, σχετικά με την έκδοση του με αριθ./20-06-2007 ανακριβούς τιμολογίου πώλησης προς τον λόγω οικονομικής δοσοληψίας με σκοπό την οικονομική διευκόλυνσή του από την προσφεύγουσα, λόγω άριστων φιλικών και οικογενειακών σχέσεων που διατηρούσαν οι ομόρρυθμοι εταίροι και διαχειριστές της προσφεύγουσας με τον ανωτέρω φορολογούμενο. Το Δικαστήριο έκρινε τελεσίδικα ότι δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αφορά οποιαδήποτε άλλη, πλην της πώλησης αυτοκινήτου οικονομική δοσοληψία με τον ανωτέρω φορολογούμενο και εν γένει διενέργεια πληρωμών από την προσφεύγουσα στο πλαίσιο φιλικής εξυπηρέτησης του προσώπου αυτού.. Επομένως, ο ίδιος ισχυρισμός που επαναλαμβάνεται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, χωρίς να προσκομίζεται κανένα αποδεικτικό στοιχείο, έχει ήδη κριθεί τελεσίδικα από το Δικαστήριο, που έκρινε τον έλεγχο της εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και για τον λόγο αυτό πρέπει να απορριφθεί εκ νέου ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Τέλος, αναφορικά με την χρήση 2008, για την οποία καταλογίστηκε παράβαση για μη έκδοση τιμολογίου με απόκρυψη συναλλαγής αξίας 7.940,26 € για εκκαθαρισμένα καλλιτεχνικά δικαιώματα προς την εταιρεία, η με αριθ./2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά έκρινε τελεσίδικα ότι η τηρούμενη καρτέλα προμηθευτή που ελήφθη από την εταιρεία αποτέλεσε συμπληρωματικό στοιχείο, που δεν ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου. Αντίστοιχα, λοιπόν, και στην περίπτωση της Υπηρεσίας μας, η από 21-09-2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., η οποία διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας, ως αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. μετά την πενταετία, ήτοι την 01-02-2016, αποτέλεσε συμπληρωματικό στοιχείο, το οποίο δικαιολογούσε τη διενέργεια ελέγχου και έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 19-12-2018 οικίες εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου	1.900,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.022,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.922,20 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου	1.588,05 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	854,38 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.442,43 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	1.508,65 €
Πρόσθετος φόρος	1.415,12 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.923,77 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.