



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 13/12/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 3564

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 529

FAX : 213 1604 567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με αριθμ./2019 προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας (Τμήμα Μονομελές) επί της υπ' αριθ./2010 προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού

Πρωτοδικείου Βέροιας, του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. /2010 Συμπληρωματικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμ. πρωτ. /15-07-2019 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ /2019) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό κατάθεσης /2010 προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2010 Συμπληρωματική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 27.226,82€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 36.756,21€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 63.983,03€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, μετά αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

- Είχε περαιώσει τις χρήσεις 2003-2006, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του ν. 3259/2004, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008 και οι υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ των παραπάνω περαιωθεισών χρήσεων κρίθηκαν ελικρινείς (αριθμός ειδικού σημειώματος περαίωσης /1 με ημερομηνία αποδοχής την 01/12/2008.

- Λόγω της δέσμευσης – παραλαβής από το ΣΔΟΕ των Βιβλίων και Στοιχείων, δεν ήταν δυνατόν να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που ζητήθηκαν, αλλά αντίθετα ο έλεγχος είχε τη δυνατότητα να προστρέξει ο ίδιος στα δεσμευθέντα στοιχεία, τα οποία βρίσκονταν στην Υπηρεσία του, κάτι που δεν έπραξε με συνέπεια να εμφανίζονται εισροές οι οποίες υπήρχαν, δηλαδή να μην αποδίδεται η πραγματική κατάσταση, αλλά πλασματική.

- Η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ είναι τουλάχιστον αόριστη και δεν έχει βάσιμο υπόβαθρο, καθόσον, υπήρχαν αληθείς-πραγματικές εισροές (δαπάνες) που ήταν στη διάθεση του ελέγχου, οι οποίες όμως δεν λήφθηκαν καν υπ' όψιν.

Σύντομο ιστορικό –ισχύον νομοθετικό πλαίσιο –σχετικές θέσεις της διοίκησης

Με την υπ' αριθ./2010 Συμπληρωματική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 27.226,82€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 36.756,21€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 63.983,03€.

Τα ως άνω ποσά καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, έπειτα από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας, δυνάμει της υπ' αριθ./2010 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αρ. πρωτ./2010 Πληροφοριακής Έκθεσης ΦΠΑ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, από έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι κατά τις χρήσεις 2003, 2004, 2006, 2007 και 2008, υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και δεν απέδωσε στο Δημόσιο τα παρακάτω ποσά:

1. Χρήση 2003: 86.589,91€
2. Χρήση 2004: 89.854,96€
3. Χρήση 2006: 32.374,24€
4. Χρήση 2007: 4.613,59€
5. Χρήση 2008: 9.037,34€

Επί της προαναφερθείσας Πληροφοριακής Έκθεσης ΦΠΑ του ΣΔΟΕ, επισυνάπτονταν και τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος, όπως αυτά δεσμεύτηκαν και παραλήφθηκαν με την με αριθ./2010 Απόδειξη Δέσμευσης-Παραλαβής του ΣΔΟΕ.

Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθμό πρωτ./2010 Πρόσκληση, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά τις χρήσεις 2003 έως και 2009.

Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ., λόγω της μη ανταπόκρισης στην ως άνω πρόσκληση, διενήργησε τον φορολογικό έλεγχο, με βάση τις εγγραφές που υπήρχαν στα βιβλία εσόδων – εξόδων που παραλήφθηκαν – δεσμεύτηκαν από το κλιμάκιο του ΣΔΟΕ και κοινοποίησε την υπ' αριθ.

...../2010 Κλήση σε Ακρόαση, προκειμένου ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Ο προσφεύγων, ωστόσο, δεν ανταποκρίθηκε και η φορολογική αρχή, συνέταξε έκθεση ελέγχου ΚΒΣ καταλογίζοντας μία παράβαση για μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων και εν συνεχεία, προχώρησε στη σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης 04/10/2010 Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας, ο προσφεύγων υπέβαλλε κατά τις χρήσεις 2003, 2004, 2006, 2007 και 2008, ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, μετέφερε στις υποβληθείσες δηλώσεις (περιοδικές και εκκαθαριστικές) των χρήσεων 2003, 2004, 2006 και 2007, ανύπαρκτες δαπάνες για τις οποίες δεν υφίστανται φορολογικά στοιχεία, με αποτέλεσμα να εκπέσει παράτυπα ΦΠΑ δαπανών ανά έτος ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Φορολογητέες δαπάνες βάσει δήλωσης	477.522,14	85.954,05
Φορολογητέες δαπάνες βάσει βιβλίων	3.702,81	941,48
Διαφορά ανύπαρκτων φορολογητέων δαπανών	473.819,33	85.012,57

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Φορολογητέες δαπάνες βάσει δήλωσης	518.013,17	93.242,37
Φορολογητέες δαπάνες βάσει βιβλίων	18.408,89	3.387,40
Διαφορά ανύπαρκτων φορολογητέων δαπανών	499.604,28	89.854,97

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Φορολογητέες δαπάνες βάσει δήλωσης	0,00	0,00
Φορολογητέες δαπάνες βάσει βιβλίων	0,00	0,00
Διαφορά ανύπαρκτων φορολογητέων δαπανών	0,00	0,00

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Φορολογητέες δαπάνες βάσει δήλωσης	144.696,51	27.492,34
Φορολογητέες δαπάνες βάσει βιβλίων	0,00	0,00
Διαφορά ανύπαρκτων φορολογητέων δαπανών	144.696,51	27.492,34

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Φορολογητέες δαπάνες βάσει δήλωσης	41.055,21	7.800,47
Φορολογητέες δαπάνες βάσει βιβλίων	13.265,51	2.660,60
Διαφορά ανύπαρκτων φορολογητέων δαπανών	27.789,70	5.139,87

Επιπλέον, ως προς τη χρήση 2008, διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλλε Εκκαθαριστική Δήλωση ΦΠΑ, ενώ στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις δεν μετέφερε τα δεδομένα των βιβλίων, με αποτέλεσμα να αποφύγει καταβολή ΦΠΑ ύψους 9.037,34€.

Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προέβη για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2006 σε έκδοση Συμπληρωματικών Πράξεων Προσδιορισμού ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, ενώ για τις χρήσεις 2007 και 2008 σε έκδοση Προσωρινών Πράξεων Προσδιορισμού ΦΠΑ, με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2859/2000.

Ο προσφεύγων, κατέθεσε κατά της υπ' αριθ./2010 Συμπληρωματικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2006, την από 07/12/2010 και με αριθ. καταχώρησης Προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, υποβάλλοντας ταυτόχρονα και αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Βέροιας (Τμήμα Μονομελές), με την υπ' αριθ./2019 απόφαση: *«Απέχει από την εκδίκαση της προσφυγής. Αναπέμπει την υπόθεση στην Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Στη συνέχεια, η υπόθεση μαζί με τα αποτελέσματα της προαναφερόμενης διαδικασίας θα διαβιβαστεί στο Δικαστήριο και θα ορισθεί αρμοδίως νέα δικάσιμος, στην οποία θα κλητευθούν να παραστούν οι διάδικοι»*

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βέροιας, σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αρ. πρωτ./2019 Πρόσκληση. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τα συνημμένα έγγραφα της υπόθεσης και την σχετική έκθεση επίδοσης, υπάλληλος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επέδωσε προσωπικά στον ίδιο τον προσφεύγοντα, στις 02/07/2019, την ως άνω αναφερόμενη Πρόσκληση με την οποία καλούσε τον προσφεύγοντα, όπως προσέλθει στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση, προκειμένου να αποδεχτεί την υπ' αριθ./2010 προσβαλλόμενη Συμπληρωματική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Η ως άνω πενθήμερη προθεσμία παρήλθε άπρακτη, καθόσον ο προσφεύγων δεν προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για να αποδεχτεί την προσβαλλόμενη πράξη. Συνεπεία αυτού, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας διαβίβασε το σχετικό φάκελο με το αριθμ. πρωτ./2019 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ/2019) έγγραφο στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ώστε η

Υπηρεσία μας να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για διοικητική επίλυση της διαφοράς, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 72 § 10 του ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72§10 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72§10 του ν. 4174/2013, καθόσον σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 προδικαστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας (Τμήμα Μονομελές), η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βέροιας κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 02/07/2019 τη με αριθμ. πρωτ./2019 Πρόσκληση του άρθρου 72§10 του ν. 4174/2013 με την οποία κλήθηκε να προσέλθει εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε (5) ημερών στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Επειδή η ταχθείσα προθεσμία των πέντε ημερών παρήλθε άπρακτη, καθόσον ο προσφεύγων δεν προχώρησε σε οποιοδήποτε ενέργεια για την αποδοχή της Συμπληρωματικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, δεν υπήρξε αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης, δεν επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς και το υπό κρίση αίτημα συμβιβασμού πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είχε περαιώσει τις χρήσεις 2003-2006, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του ν. 3259/2004, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008 και οι υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ των παραπάνω περαιωθεισών χρήσεων κρίθηκαν ειλικρινείς (αριθμός ειδικού σημειώματος περαίωσης/1 με ημερομηνία αποδοχής την 01/12/2008).

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του ν. 3697/2008 «Διαδικασία περαίωσης», προβλέπεται ότι: «Η αποδοχή από τον

επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω

ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής.... (βλ. ΣτΕ 402/2014), ενώ επιπροσθέτως, ο ορισμός των «συμπληρωματικών στοιχείων» βάσει των οποίων δύναται να διενεργηθεί φορολογική εγγραφή και συνεπώς καταλογισμός παράβασης σε περαιωμένη χρήση έχει διεξοδικά αναλυθεί και αποσαφηνιστεί στην νομοθεσία και νομολογία (βλ. την με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Ν.Σ.Κ. εγκ. ΠΟΛ.1100/2001, την αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. ΠΟΛ 1125/2004) καθόσον έχει γίνει δεκτό ότι (βλ. την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.) «Κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000 αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣτΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησης του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς "συμβιβασμού"), (ΣτΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησης με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣτΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσον επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99 (ΣτΕ 1426/2000, γνωμ. ΝΣΚ 102/2001) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις. Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων είχε περαιώσει τις χρήσεις 2003 - 2006 δυνάμει του ν. 3259/2004 και από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, μετά την περαίωση (συμβιβαστική επίλυση) προέκυψε ότι, ο προσφεύγων, κατά τις χρήσεις 2003, 2004, 2006, 2007 και 2008, υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ προκειμένου να μην αποδώσει στο Δημόσιο τον οφειλόμενο φόρο.

Επειδή η με αρ. πρωτ./2010 Πληροφοριακή Έκθεση ΦΠΑ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ Θεσσαλονίκης, συνιστά, κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 και τη νομολογία, «νέο στοιχείο» και ως εκ τούτου είναι δυνατός ο επανέλεγχος της χρήσης αυτής και δη εντός δεκαετίας, ήτοι μέχρι και την 31-12-2017. Ως εκ τούτου, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λόγω της δέσμευσης – παραλαβής από το ΣΔΟΕ των Βιβλίων και Στοιχείων, δεν ήταν δυνατόν να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που ζητήθηκαν, αλλά αντίθετα ο έλεγχος είχε τη δυνατότητα να προστρέξει ο ίδιος στα δεσμευθέντα στοιχεία, τα οποία βρίσκονταν στην Υπηρεσία του, κάτι που δεν έπραξε με συνέπεια να εμφανίζονται εισροές οι οποίες υπήρχαν, δηλαδή να μην αποδίδεται η πραγματική κατάσταση, αλλά πλασματική. Επιπροσθέτως, διατείνεται ότι η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ είναι τουλάχιστον αόριστη και δεν έχει βάσιμο υπόβαθρο, καθόσον, υπήρχαν αληθείς-πραγματικές εισροές (δαπάνες) που ήταν στη διάθεση του ελέγχου, οι οποίες όμως δεν λήφθηκαν καν υπ' όψιν.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση: *«1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»*

Επειδή επιπροσθέτως, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: *«Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.»*

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και ειδικότερα την με ημερομηνία θεώρησης 04/10/2010 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας, προκύπτουν τα ακόλουθα: «Με την υπ' αριθ./2010 Πληροφοριακή Έκθεση ΦΠΑ, η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσ/νίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), μας πληροφόρησε ότι, από τον έλεγχο που διενήργησε στα βιβλία της επιχείρησης «..... του ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι κατά τις χρήσεις 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008, αυτή υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και δεν απέδωσε στο Ελληνικό Δημόσιο, τα παρακάτω, κατά χρήση ποσά: Στην παραπάνω πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ του Σ.Δ.Ο.Ε., επισυνάπτονται και τα παρακάτω βιβλία, τα οποία δεσμεύτηκαν – παραλήφθηκαν από το λογιστικό γραφείο του λογιστή της ελεγχόμενης επιχείρησης,, με την αριθμ./2010 Απόδειξη δέσμευσης – παραλαβής:

1. Βιβλίο εσόδων – εξόδων χρήσης 2002, κεντρικού & υποκαταστήματος.
2. Βιβλίο εσόδων – εξόδων χρήσης 2003, κεντρικού & υποκαταστήματος.
3. Βιβλίο εσόδων – εξόδων χρήσης 2004, κεντρικού & υποκαταστήματος.
4. Βιβλίο εσόδων – εξόδων μηνών Απριλίου και Οκτωβρίου έως Δεκεμβρίου 2005, κεντρικού.
5. Βιβλίο εσόδων – εξόδων μηνός Δεκεμβρίου 2006, κεντρικού.
6. Βιβλίο εσόδων – εξόδων μηνών Απριλίου και Αυγούστου έως Δεκεμβρίου 2006, υποκαταστήματος.
7. Βιβλίο εσόδων – εξόδων μηνός Δεκεμβρίου 2007, κεντρικού.
8. Βιβλίο εσόδων – εξόδων χρήσης 2007, υποκαταστήματος.
9. Βιβλίο εσόδων – εξόδων μηνών Ιουλίου και Σεπτεμβρίου έως Δεκεμβρίου 2008, κεντρικού.
10. Βιβλίο εσόδων – εξόδων μηνών Απριλίου έως Σεπτεμβρίου 2008, υποκαταστήματος.
11. Μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων – εξόδων χρήσης 2003 υποκαταστήματος.
12. Μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων – εξόδων χρήσης 2004 υποκαταστήματος.»

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας, λόγω της μη προσκόμισης των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων, διενήργησε τον φορολογικό έλεγχο, με βάση τις εγγραφές που υπήρχαν στα βιβλία εσόδων – εξόδων που παραλήφθηκαν – δεσμεύτηκαν από το κλιμάκιο του ΣΔΟΕ σύμφωνα με την με αριθ./2010 Απόδειξη δέσμευσης – παραλαβής.

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των προαναφερομένων, διαπιστώνεται ότι το ΣΔΟΕ και εν συνεχεία η Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας, είχε στη διάθεσή της μόνο ορισμένα από τα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος, ενώ παράλληλα, συνάγεται ότι δεν είχε παραλάβει – δεσμεύσει κανένα φορολογικό στοιχείο των ελεγχόμενων χρήσεων. Ως εκ τούτου, τόσο τα βιβλία που δεν είχαν αρχικώς δεσμευτεί, όσο και το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, παρέμειναν εις χείρας του προσφεύγοντος, ο οποίος αν και είχε την υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 36 παρ. 1 Π.Δ. 186/1992, δεν προσκόμισε αυτά στην φορολογική αρχή, έπειτα από την κοινοποίηση της με αριθ. πρωτ./2010 Πρόσκλησης. Συνεπώς, ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν κατά τον προσδιορισμό του φόρου τα παραστατικά δαπανών (εισροών), παρά το γεγονός ότι τα είχε στη διάθεσή του, αβάσιμα προβάλλεται από τον προσφεύγοντα και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθμό καταχώρησης/2010 προσφυγής και του υποβληθέντος αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και παρακαλούμε για την αποστολή της παρούσας για συζήτηση στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Βέροιας – Τμήμα Μονομελές, σύμφωνα με την υπ' αριθ./2019 απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ