



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 06/04/2020

Αριθμός απόφασης: 628

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Κοινοπραξίας τεχνικών εταιρειών με την επωνυμία «...», με **ΑΦΜ** ..., με έδρα στη ..., κατά της με αριθμ. .../...2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009), της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Κοινοπραξίας τεχνικών εταιρειών με την επωνυμία «...», με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. .../**...2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009), επιβλήθηκε εις βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, φόρος ύψους 40.875,46 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 41.623,48 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **82.498,94€**.

Η ανωτέρω πράξη της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν. 2238/1994 και εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, δυνάμει της με αριθμ. .../2019 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία του επανελέγχου, αποτέλεσε το από .../2018 πληροφοριακό δελτίο του Γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της ίδιας Δ.Ο.Υ., προς το τμήμα ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκαν διαφορές στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, για τα έτη 2007 και 2008. Συγκεκριμένα, πρόκειται για Κοινοπραξία η οποία συστήθηκε την .../2007 με σκοπό την κατασκευή έργου «...», με έδρα την Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 (διαχειριστικές περιόδους 30/10/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009), δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., ενώ παράλληλα περαίωσε τις ως άνω περιόδους με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, αποδεχόμενη το με αριθμ. .../1/...2010 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα ύψους 2.674,22 €, το οποίο και εξόφλησε ολοσχερώς. Ακολούθως, ζήτησε με την αριθ. .../2018 δήλωσή της, την εκπρόθεσμη διακοπή των εργασιών της, με ημερομηνία .../2011, η οποία και έγινε αποδεκτή από τη αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Επειδή, κατά τη διαδικασία ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1163/2016 (Διακοπή εργασιών φορολογουμένων (φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) βάσει του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών τους), διαπιστώθηκαν διαφορές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, η φορολογική αρχή ζήτησε από το Δήμο ..., την αποστολή στοιχείων, όπως το συμφωνητικό κατασκευής του έργου, την οριστική παραλαβή του, τα εκδοθέντα για το έργο τιμολόγια και τα εντάλματα πληρωμής αυτών. Τα ανωτέρω στοιχεία διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. με τα αριθμ. .../...2018 και .../...2018 έγγραφά του. Από την επεξεργασία των στοιχείων αυτών προέκυψε ότι ενώ ο προϋπολογισμός κατασκευής του έργου ανήλθε στο ύψος των 1.586.247,78 € (συνολική αξία με Φ.Π.Α.), εντούτοις η προσφεύγουσα, είχε καταχωρήσει στα ακαθάριστα έσοδά της, όπως αυτά συμπεριλήφθησαν και

στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., μόνο το ποσό των 448.686,65 €. Κατόπιν τούτου, η φορολογική διενήργησε επανελέγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 30/10/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, επικαλούμενη αφενός, τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, περί συμπληρωματικών στοιχείων και αφετέρου τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, περί φοροδιαφυγής.

Με βάση τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2019 έκθεση επανελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 30/10/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, καθόσον δεν συμπεριέλαβε στα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 30/10/2007-31/12/2008, ποσό ύψους 955.072,45 €. Το γεγονός αυτό, είχε σαν αποτέλεσμα να προκύψουν για τη διαχειριστική περίοδο 30/10/2007-31/12/2008, ζημιές ύψους 171.398,70 €, έναντι των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο κερδών ύψους 783.673,75 €, και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, φορολογητέα κέρδη ύψους 32.622,61 €, έναντι των προσδιορισθέντων κερδών, ύψους 204.021,31 €. Σημειώνεται ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, δεν προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, παρά μόνο δεν αναγνωρίστηκε η μεταφερόμενη φορολογητέα ζημία της προηγούμενης χρήσης, ύψους 171.398,70 €, βάσει δήλωσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ήδη από 31/12/2015.

2. Η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, όπως αποτυπώνεται στην από .../2019 έκθεση μερικού επανελέγχου φόρου εισοδήματος, είναι νομικά πλημμελής, δεν περιέχει την απαραίτητη κατά νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση και κατά συνέπεια είναι παντελώς ανατιολόγητη και στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « *Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋποθέσεις 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, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** 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... 4. 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... 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 της **παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή 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, με τις διατάξεις της **παραγράφου 6 του άρθρου 72 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** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. **265/2017** γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'). έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της Φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αννοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η Φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους εντός της ίδιας πενταετίας εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965). ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο... 3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον 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 ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής

παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του [άρθρου 68§2 του ΚΦΕ](#), διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1194/2017**, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....»

Επειδή έχει κριθεί από τη νομολογία (ΣτΕ 1623/2016), κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. Η κατά τα ανωτέρω συμπληρωματική πράξη, μέχρι τη θέσπιση της τροποποίησής του άρθρου 13 παρ. 6 ν. 3522/2006 προϋπέθετε την έκδοση αρχικής πράξης, σε κάθε δε περίπτωση [είτε πριν είτε μετά τον νόμο αυτό] μπορεί να χωρήσει και παρά την οριστικοποίηση της πράξης αυτής, με οποιονδήποτε τρόπο, όπως η διοικητική επίλυση της διαφοράς, που επέρχεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 του ως άνω ν. 3259/2004 [όπως συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και παρατάθηκε η εφαρμογή του διαδοχικά με τους ν. 3283/2004 [άρθρο 56] [...] 3312/2005 [άρθρο 22], 3697/2008 [άρθρο 28], 3746/2009 [άρθρο 89], 3763/2009 [άρθρο 10], η παρ. 5 του οποίου, ρητώς, προβλέπει την εξαίρεση της υπόθεσης από τη ρύθμιση της περαίωσης και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 ΚΦΕ [πρβλ. ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3705, 3706/2011, 2123, 3956/2012]. Παρέπεται από τα ανωτέρω ότι όταν η φορολογική εγγραφή στη φορολογία εισοδήματος καταστεί οριστική κατ' εφαρμογή της διαδικασίας περαίωσης, δεν κωλύεται η φορολογική αρχή να εκτιμήσει νεώτερα στοιχεία, που δεν είχαν τεθεί υπόψη της κατά την περαίωση και με βάση αυτά στη δεκαετή προθεσμία της παραγραφής να βεβαιώσει συμπληρωματικό φόρο, όπως επίσης να ενεργήσει έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και να εκδώσει στην ίδια προθεσμία πράξη επιβολής προστίμου για μη τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ [πρβλ. ΣτΕ 3954, 4388/2012]».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ:1192/2017/1-12-2017** Θέμα: «Κοινοποίηση της υπ'αριθ.ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.»

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ.ΣΤΕ 1738/2017, ΣΤΕ 2934/2017 και ΣΤΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ-(ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 27^α του άρθρου 66 του ν. 4646/2019**, ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή περαιτέρω, στην **παρ. 4 του άρθρο 9 του ν. 3888/2010**, ρητά ορίζεται ότι, αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και

στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **παρ 3 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1147/2010**, η αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του Ν.3888/2010 και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του επανελέγχου αποτέλεσε το από .../2018 εσωτερικό έγγραφο του Γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης προς το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης. Το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο συντάχθηκε για να αναφέρει ότι κατά την διεκπεραίωση της διακοπής εργασιών της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν διαφορές στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών των ετών 2007 και 2008.

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, δεν προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, που να δικαιολογούν την επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής από πενταετή σε δεκαετή παραγραφή, καθόσον σύμφωνα με την από .../2019 έκθεση επανελέγχου, για την ως άνω διαχειριστική περίοδο δεν αναγνωρίστηκε παρά μόνο η μεταφερόμενη ζημία της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (30/10/2007-31/12/2008), ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί για λόγους παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης ...2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Κοινοπραξίας τεχνικών εταιρειών με την επωνυμία «...», με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009)

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ
---	--------------	--------------

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φόρος	40.875,46	0,00
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	41.623,48	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	82.498,94	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της