



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 23/06/2022

Αριθμός Απόφασης: 2381

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ 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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2.Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3.Την υπ'αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4.Την από 23.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «.....» με έδρα της την περιοχή κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

-Της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012,

-Της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011,

-Της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

οικονομικού έτους 2012,

-Της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,

-Της υπ' αριθμ...../2022 Οριστικής Πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23.02.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **Α.Φ.Μ.** 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 υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το δηλωθέν πιστωτικό ποσό **1.706,62 ευρώ**, διαφορά φόρου ποσού 274.403,75 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 329.284,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **603.688,25 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το δηλωθέν πιστωτικό ποσό **7,194,31 ευρώ**, διαφορά φόρου ποσού 258.263,23 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 309.915,88 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **568.179,11 ευρώ**.

- Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 - 31/12/2011), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το δηλωθέν πιστωτικό ποσό **6.859,02 ευρώ**, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 222.382,78 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 275.090,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **497.472,94 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 - 31/12/2012), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 235.390,19 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 282.468,23 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **517.858,42 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ...../2022 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.1 και του άρθρου 36 παρ.1 του ΚΒΣ και του άρθρου 14 του ΚΦΑ πρόστιμο ποσού **500,00 ευρώ**.

Οι ως άνω παραβάσεις και διαφορές φόρων καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 19/01/2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΔ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

Συγκεκριμένα δυνάμει του με αριθμ. πρωτ...../2018 εγγράφου του Δήμου εκδόθηκε η με αριθμ...../2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας. Με το εν λόγω έγγραφο του Δήμου διαβιβάσθηκε η με αριθμ...../2016 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου και η με αριθμ...../2017 Απόφαση του Εφετείου, με την οποία κατέστη τελεσίδικη η πρώτη απόφαση και δυνάμει αυτών επιδικάσθηκε υπέρ της προσφεύγουσας και σε βάρος του Δήμου το ποσό των 2.323.169,92 ευρώ νομιμότοκα (6%) 566.344,27 ευρώ συν 30.000,00 επιδικασθείσα δικαστική δαπάνη. Τα παραπάνω ποσά αφορούσαν διεκδικούμενες αμοιβές και υπηρεσίες αποκομιδής σκουπιδιών που παρείχε η προσφεύγουσα στο Δήμο κατά τα ημερολογιακά έτη 2011 και 2012.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για τα έτη 2011 και 2012 δεν είχε προβεί σε έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για τις ως άνω υπηρεσίες και για τον λόγο αυτό καταλογίσθηκαν οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και ΦΠΑ, ενώ επίσης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα και πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ διότι η προσφεύγουσα δεν έθεσε υπόψη του ελέγχου τα ζητηθέντα με τα αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας κατά βάση τον ισχυρισμό της παραγραφής καθώς τα έργα και οι υπηρεσίες εκτελέστηκαν από το έτος 2011 μέχρι και το έτος 2012 και παραδόθηκαν και παραλήφθηκαν από τον Δήμο όπως προκύπτει από τις σχετικές βεβαιώσεις των αρμόδιων αντιδημάρχων και υπαλλήλων το έτος 2013 και αναγνωρίσθηκε η εκτέλεση και η παραλαβή τους το Δεκέμβριο του 2013 με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου του Δήμου και επομένως μέχρι την 31/12/2013 είχε υποχρέωση να εκδώσει τα σχετικά τιμολόγια. Περαιτέρω δε ισχυρίζεται ότι όφειλαν να συμπεριλάβουν αυτά στην δήλωση φόρου εισοδήματος του έτους 2014 και αντίστοιχα στην περιοδική δήλωση του έτους 2014. Επομένως η έναρξη της πενταετούς παραγραφής τόσο για τον φόρο εισοδήματος όσο και για τον ΦΠΑ είναι η 01/01/2015 και η συμπλήρωσή της είναι την 31/12/2019. Εν προκειμένω δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο καθώς το με αριθμ. πρωτ...../2018 έγγραφο του Δήμου στάλθηκε στην Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής. Επικουρικώς ακόμη και αν θεωρηθεί ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία όφειλαν να έχουν δηλωθεί το έτος 2012 και πάλι υφίσταται θέμα παραγραφής καθώς δεν τίθεται θέμα συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ.11 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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.».

Επειδή στο άρθρο 68 παρ.2 του ν. 2238/1994 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α' 258).

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 στο άρθρο 84 παρ.4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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 στο άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«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 στο άρθρο 49 παρ.3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«3. 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 ΔΟΥ, 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 στην Απόφαση της Α.Α.Δ.Ε.ΠΟΛ 1191/2017 με θέμα «Κοινοποίηση της αριθ. 265/2017 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (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.» διευκρινίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της αριθ. 265//2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β΄) η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπό 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 αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπό όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 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, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

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 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 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 στην Απόφαση της Α.Α.Δ.Ε.ΠΟΛ 1192/2017 με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 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» διευκρινίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 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 στο άρθρο 36 παρ.3α και 3β και στο άρθρο 66 παρ. 1 και 3 του ν.4174/2013 ορίζεται:

Άρθρο 36 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019)

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει

ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

Άρθρο 66

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος δια-κρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή στην περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται:

«οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με

την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) 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 στο άρθρο 2 παρ.3 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι:

«3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.».

Επειδή στο άρθρο 12 παρ.15 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι:

«Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων...».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση κρίσιμος χρόνος κτήσης των εσόδων που εισπράττονται από την παροχή υπηρεσιών είναι ο χρόνος κατά τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές και όχι ο χρόνος είσπραξης του τιμήματος των υπηρεσιών κατά τους όρους της οικείας σύμβασης, στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες που προσφέρονται αφορούν σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους. (1095173/10547/Β0012/1991, 1011624/10055/Β0012/1996, 1014036/10229/Β0012/2006)

Επειδή επίσης και στο με αριθμ. πρωτ. έγγραφο 1054325/421/0015/8.8.2006

της Διοίκησης με θέμα «Έκδοση φορολογικού στοιχείου για την εκτέλεση δημόσιου τεχνικού έργου και Επιβολή ή μη ισόποσου προστίμου.» αναφέρονται τα εξής:

«Περαιτέρω και όσον αφορά ειδικότερα το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου τεχνικών έργων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 και 15 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ερμηνεύθηκαν με την εγκύκλιό μας 1118148/936/εγκ. 3/24.11.1992 (παρ. 12.5.2), το τιμολόγιο τεχνικών έργων εκδίδεται όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση.

Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται, ότι για τα δημόσια τεχνικά έργα εκδίδονται τιμολόγια από τον εργολήπτη κατασκευαστή του έργου για τα πιστοποιούμενα εντός της χρήσεως εργολαβικά ανταλλάγματα. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συναρτάται με το χρόνο είσπραξης της αμοιβής και, συνεπώς, στις περιπτώσεις που το έργο ολοκληρώνεται ή γίνεται επιμέτρηση ή πιστοποίηση αυτού χωρίς ταυτόχρονα να καταβάλλεται το εργολαβικό ανταλλαγμα, εκδίδονται τιμολόγια, στους χρόνους που προαναφέρθηκαν, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο ισχύουν αναλόγως και στην περίπτωση που δεν εισπράττεται η αξία ή η αμοιβή ή μέρος αυτής για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2, οπότε τα τιμολόγια εκδίδονται στους χρόνους που αναφέρθηκαν στην παράγραφο 1 του παρόντος εγγράφου, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ»...».

Επειδή επίσης στην έννοια του δημοσίου έργου εμπίπτουν κυρίως η εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων όπως τα οικοδομικά, τα λιμενικά, τα έργα οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων, κατασκευές μπετόν σύμφωνα με τις εγκυκλίους 1936/167/87, ε8144/49/87 (βλ. Σταματόπουλος Κ.Β.Σ. ΘΕΜΑ 221 ΣΕΛ.1022, έκδοση 2004 και Σταματόπουλος ΕΛΠ ΘΕΜΑ 179 σελ.495 έκδοση 2015).

Επειδή εν προκειμένω δυνάμει του με αριθμ...../2018 εγγράφου του Δήμου που διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εκδόθηκε η με αριθμ...../2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας. Με το εν λόγω έγγραφο του Δήμου διαβιβάσθηκε η με αριθμ...../2016 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου και η με αριθμ...../2017 Απόφαση του Εφετείου, με την οποία κατέστη τελεσίδικη η πρώτη απόφαση και δυνάμει αυτών επιδικάσθηκε υπέρ της προσφεύγουσας και σε βάρος του Δήμου το ποσό των 2.323.169,92 ευρώ νομιμότοκα (6%) 566.344,27 ευρώ συν 30.000,00 επιδικασθείσα δικαστική δαπάνη. Τα παραπάνω ποσά αφορούσαν σε διεκδικούμενες αμοιβές και υπηρεσίες αποκομιδής σκουπιδιών που παρείχε η προσφεύγουσα στο Δήμο κατά τα ημερολογιακά έτη 2011 και 2012. Συγκεκριμένα στο σκεπτικό της τελεσίδικης απόφασης με αριθμ...../2017 του Εφετείου της αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ανέλαβε την αποκομιδή απορριμμάτων του Δήμου και κατά τα έτη 2011-2012, ήτοι παρείχε υπηρεσίες μεταφόρτωσης και μεταφοράς απορριμμάτων ως εξής:

Α ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ/ ΔΡΟΜΟΛΟΓΙΩΝ

ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ/2017		ΠΕΡΙΟΔΟΣ		ΜΗΝ ΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΙΚΑ ΣΤΙΚΗ Σ ΑΠΟ ΦΑΣΗ Σ	ΔΡΟ ΜΟΛ ΟΓΙΑ ΑΝΑ ΜΗΝ Α ΠΟΥ ΠΡΑΓ ΜΑΤ ΟΠΟΙ ΗΘΗ ΚΑΝ	ΤΟΝΟΙ	ΚΟΝΤ ΕΙΝΕ Ρ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΡΟΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙ ΗΘΗΚΑΝ	ΤΙΜΗ ΔΡΟΜΟΛΟ ΓΙΟΥ/ΤΟΝ ΟΥ	ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 2011	ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 2012	ΣΥΝΟΛΟ
ΜΕΤΑΦΟΡ ΤΩΣΗ- ΜΕΤΑΦΟΡ Α	5ο φύλλο	1/ 1/ 20 11	31/10/20 12	22	20		1	440		59.760,00	49.800,00	109.560,00
ΜΕΤΑΦΟΡ ΤΩΣΗ- ΜΕΤΑΦΟΡ Α	5ο φύλλο	1/ 1/ 20 11	31/10/20 12	22	27		3	1782		242.028,00	201.690,00	443.718,00
ΜΕΤΑΦΟΡ ΤΩΣΗ- ΜΕΤΑΦΟΡ Α	5ο φύλλο	1/ 1/ 20 11	31/10/20 12	22	24		2	1056		143.424,00	119.520,00	262.944,00
ΜΕΤΑΦΟΡ ΤΩΣΗ- ΜΕΤΑΦΟΡ Α	5ο φύλλο	1/ 1/ 20 11	31/10/20 12	22	24		3	1584		215.136,00	179.280,00	394.416,00
ΜΙΣΘΩΣΗ ΚΟΝΤΕΙΝΕ Ρ	5ο φύλλο	22 /4 /2 01 1	31/8/201 2	15			1			17.500,00	20.000,00	37.500,00
ΑΠΟΚΟΜΙ ΔΗ ΑΠΟΡΡΙΜ ΑΤΩΝ	5ο φύλλο	22 /5 /2 01 1	31/10/20 12	17	212		1			26.188,24	37.411,76	63.600,00
ΑΠΟΚΟΜΙ ΔΗ ΑΠΟΡΡΙΜ ΑΤΩΝ	5ο φύλλο	22 /5 /2 01 1	31/10/20 12	17	212		1			13.094,12	18.705,88	31.800,00
ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟΡΡΙΜ ΜΑΤΩΝ	6ο φύλλο	22 /5 /2 01 1	31/10/20 12	17		6.179,50				203.560,00	290.800,00	494.360,00
										920.690,36	917.207,64	1.837.898,00
ΣΥΝΟΛΟ Α												
Β ΕΡΓΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ												
ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ/2017		ΠΕΡΙΟΔΟΣ		Μ ΗΝ ΕΣ	ΕΡΓΑΤΕ Σ		ΜΙΣΘΟΛΟΓ ΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΕΡΓΑΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΕΡΓΑΤΗ	ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 2011	ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 2012	ΣΥΝΟΛΟ	
ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΩ Ν ΧΩΡΩΝ	5ο φύλλο	1/1/20 11	31/10/20 12	22	10		1.402,52	308.544,40	168.296,95	140.247,45	308.544,40	
ΣΥΓΚΟΜΙΔΗ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤ ΩΝ	5ο φύλλο	22/5/2 011	31/8/201 2	15	2		1.402,52	42.075,60	19.635,28	22.440,32	42.075,60	

ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΩ Ν ΧΩΡΩΝ	6ο φύλλο	1/6/20 11	31/10/20 12	20	2	1.402,52	56.100,80	23.100,33	33.000,47	56.100,80
ΣΥΓΚΟΜΙΔΗ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤ ΩΝ	6ο φύλλο	1/9/20 11	31/10/20 12	14	4	1.402,52	78.541,12	22.440,32	56.100,80	78.541,12
ΣΥΝΟΛΟ Β							485.261,92	233.472,88	251.789,04	485.261,92
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ Α ΚΑΙ Β								1.154.163,24	1.168.996,68	2.323.159,92

Επειδή η φορολογική αρχή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου απέστειλε στην Διεύθυνση Ελέγχων για την υπό κρίση υπόθεση ερώτημα σχετικά με τον χρόνο έκδοσης στοιχείων και τον χρόνο φορολόγησης των εισοδημάτων και συγκεκριμένα απέστειλε το εξής ερώτημα:

«Η ως άνω εταιρεία είχε αναλάβει το έργο αποκομιδής απορριμμάτων του Δήμου κατά τα έτη 2011 και 2012. Δεν έχουμε στην διάθεσή μας σχετικά συμφωνητικά γιατί πιθανώς δεν είχαν συνταχθεί τέτοια. Λόγω διαφορών μεταξύ των αντισυμβαλλομένων πλευρών, τα ποσά της αμοιβής για την εκτέλεση του έργου διεκδικήθηκαν δικαστικώς.

Ο Δήμος απέστειλε στην Υπηρεσία μας την με αριθμ...../2016 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου η οποία κατέστη τελεσίδικη δυνάμει της με αριθμ...../2017 απόφασης του Εφετείου Με την απόφαση αυτή επιδικάσθηκαν σε βάρος του Δήμου το χρηματικό ποσό των 2.323.169,29 ευρώ πλέον τόκων ύψους 566.344,27 ευρώ πλέον ποσού 30.000,00 ευρώ ως δικαστική δαπάνη.

Από τα στοιχεία που διαθέτουμε, την αλληλογραφία με τον Δήμο καθώς και την Υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε εκδώσει σχετικά στοιχεία, τόσο κατά τα έτη 2011-2012 που εκτέλεσε το έργο όσο και κατά το έτος 2016, κατά το οποίο εκδόθηκε η πρωτόδικη απόφαση, όσο και κατά το έτος 2017 κατά το οποίο τελεσιδίκησε η σχετική υπόθεση.

Αντίθετα εξέδωσε δύο στοιχεία για τα διεκδικούμενα ποσά κατά το έτος 2019 κατά το οποίο έγινε η καταβολή τους με έκδοση σχετικών χρηματικών ενταλμάτων του Δήμου και έγιναν οι σχετικές παρακρατήσεις φόρων επί των προμηθειών υπηρεσιών και επί των καταβληθέντων τόκων.

Σας παρακαλούμε να μας ενημερώσετε για το χρόνο κατά τον οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε υποχρέωση έκδοσης των στοιχείων και για τον χρόνο φορολόγησης των σχετικών εισοδημάτων για τις παραπάνω αμοιβές, προκειμένου να εκδοθεί από την Δ.Ο.Υ. μας σχετική εντολή ελέγχου διότι πιθανότατα αυτά δεν έχουν συμπεριληφθεί σε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ έως σήμερα...».

Η Διεύθυνση Ελέγχων προς απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα της φορολογικής αρχής με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛΑ.....ΕΞ2021/07-10-2021 έγγραφό της έθεσε υπόψη στην φορολογική αρχή τα εξής:

«Με τις διατάξεις της παρ.15 του άρθρου 12 του ΚΒΣ ...ορίζονταν ότι αν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παρ.3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, ΝΠΔΔ κλπ) το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση των δημοσίων έργων.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση επί αρνήσεως τιμολογίου από υπόχρεο προς τα πρόσωπα της παρ.3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού (μεταξύ αυτών και οι Δήμοι) μπορεί να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 12 του ΚΒΣ ...με βάση τις οποίες ο αντισυμβαλλόμενος του υπόχρεου εκδίδει το σχετικό τιμολόγιο αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και το κοινοποιεί εντός του επόμενου από την έκδοσή του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου. (σχετ. εγγρ. με αριθμ. πρωτ. Δ15Β1038821ΕΞ2011/08.03.2011).

Περαιτέρω για ποσά που εισπράττονται ως τόκοι υπερημερίας βάσει δικαστικής απόφασης από οντότητα, τα οποία αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013-ΚΦΕ (άρθρο 47 παρ.2) (σχετ. έγγρ. με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ1142891ΕΞ2015/4.11.2015) υπάρχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου από την δικαιούχο οντότητα με την έκδοση της δικαστικής απόφασης (άρθρα 8 και 11 του ν.4308/2014-ΕΛΠ ισχύς από 01.01.2015)....».

Επειδή από τα ανωτέρω αναφερόμενα στην δικαστική απόφαση, τα οποία επιβεβαιώνονται και από την πλευρά του Δήμου, διαπιστώνεται σαφώς ότι τόσο στο 2011 όσο και στο 2012 είχαν παρασχεθεί υπηρεσίες καθαρισμού, συγκομιδής και μεταφοράς απορριμμάτων από την προσφεύγουσα στο Δήμο

Η προσφεύγουσα όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου κατά τον έλεγχο δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία σχετικά με τις ανωτέρω συναλλαγές και η φορολογική αρχή κατόπιν σχετικών αιτημάτων της στο Δήμο και στο Ελεγκτικό Συνέδριο διαπίστωσε ότι εισέπραξε τις ως άνω αμοιβές εκδίδοντας φορολογικά στοιχεία εσόδων το φορολογικό έτος 2019 χωρίς όμως επίσης να έχει δηλώσει τα εν λόγω ποσά στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του εν λόγω έτους.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αυθαίρετα και εσφαλμένα η φορολογική αρχή μείρισε τα ποσά στο 2011 και στο 2012 καθώς για τα εν λόγω ποσά δεδομένου ότι παραλήφθηκαν από τον Δήμο το έτος 2013 είχε υποχρέωση έκδοσης και δήλωσης αυτών το έτος 2014 (σελίδα 9 και 16 ενδικοφανούς προσφυγής) ή το έτος 2013 (σελίδα 13 ενδικοφανούς προσφυγής) και επικουρικά δέχεται ότι μπορεί να έχει υποχρέωση έκδοσης στο έτος 2012 αλλά και πάλι σε κάθε περίπτωση ισχυρίζεται ότι για τα εν λόγω έτη (2012 και 2013) δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο καθώς το έγγραφο του Δήμου διαβιβάσθηκε στην φορολογική αρχή το έτος 2018, ήτοι εντός της πενταετούς παραγραφής και συνεπώς υφίσταται θέμα παραγραφής.

Ωστόσο οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί τιμολόγησης των υπηρεσιών σε μεταγενέστερο χρόνο

και εσφαλμένης και αυθαίρετης κρίσης του ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς από τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες επισημαίνεται ότι, αφενός σε κάθε περίπτωση, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου παράδοσης αγαθών/παροχής υπηρεσιών/πιστοποίησης δημοσίου έργου δεν συναρτάται με το χρόνο είσπραξης της αμοιβής και, αφετέρου δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία παρείχε υπηρεσίες καθαρισμού προς τον Δήμου όφειλε σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.15 του ΚΒΣ να έχει τιμολογήσει τις παρεχόμενες υπηρεσίες μέχρι το τέλος της κάθε μίας από τις ανωτέρω διαχειριστικές περιόδους (2011 και 2012) με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ» ή στην περίπτωση άρνησης του υπόχρεου δύναται να έχει εκδοθεί από τον αντισυμβαλλόμενο Δήμο το προβλεπόμενο στοιχείο αγοράς αγαθών ή υπηρεσιών του άρθρου 12 παρ.5 του ΚΒΣ. Επισημαίνεται επίσης με τις ανωτέρω οδηγίες της Διοίκησης ότι στον χρόνο έκδοσης της δικαστικής απόφασης υπάρχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου από την δικαιούχο οντότητα για ποσά που εισπράττονται ως τόκοι υπερημερίας.

Ως εκ τούτου η φορολογική αρχή κατόπιν του ανωτέρω εγγράφου του Δήμου ορθώς και αιτιολογημένα βάσει και της αναλυτικής πληροφόρησης που υφίσταται από την τελεσίδικη δικαστική απόφαση και τις οδηγίες της Διοίκησης, προέβη στον υπό κρίση καταλογισμό.

Σημειώνεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το έγγραφο του Δήμου διαβιβάσθηκε για το έτος 2012 εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής (2018) και συνεπώς δεν υφίσταται η έννοια του συμπληρωματικού στοιχείου και έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στο εν λόγω έτος, απορρίπτεται καθώς λόγω του ύψους της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης και της ανάλογης διαφοράς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της φοροδιαφυγής σύμφωνα με τις οποίες ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/01/2022 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΔ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας , επί των οποίων ερείδονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23.02.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **Α.Φ.Μ.** και διακριτικό τίτλο «.....» και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

-Της υπ' αριθμ. /**2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012,

-της υπ' αριθμ. /**2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011,

-Της υπ' αριθμ. /**2022** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,

-Της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,

-Της υπ' αριθμ...../2022 Οριστικής Πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021,

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

Οικονομικό έτος 2012

Φόρος εισοδήματος

Δηλωθέν πιστωτικό ποσό	6.859,02
Διαφορά φόρου εισοδήματος	222.382,78
Πρόσθετος φόρος	275.090,16
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	504.331,96

(ως η υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012)

ΦΠΑ

Διαφορά Πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	7.194,31
Διαφορά φόρου	258.263,23
Πρόσθετος φόρος	309.915,88
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	568.179,11

(ως η υπ' αριθμ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011)

Οικονομικό έτος 2013

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	235.390,19
Πρόσθετος φόρος	282.468,23
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	517.858,42

(ως η υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013)

ΦΠΑ

Διαφορά Πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	1.706,62
Διαφορά φόρου	274.403,75
Πρόσθετος φόρος	329.284,50
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	603.688,25

(ως η υπ' αριθμ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012)

Φορολογικό έτος 2021

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 500,00 ευρώ

(ως η υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.