



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 16/01/2018
Αριθμός απόφασης: 418

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/09/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ**, με έδρα στο επί της οδού, κατά: **α)** της υπ' αριθμ./2017, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και **β)** της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και

β) την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 21/07/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994) και διατάξεων ΚΒΣ (π.δ. 186/1992)

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/09/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με διακριτικό τίτλο, **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 158.538,73€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 190.246,48€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 348.785,21€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της από 21/07/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2010, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ./2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, **ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη** ότι από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, **έκρινε** τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης **ΑΚΡΙΒΗ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΗ** και **προσδιόρισε** τα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 660.578,07€.

2) Με την υπ' αριθμ./**2017** (α/α taxis:/2017) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.200,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Το ως άνω πρόστιμο αφορά σε:

α) μία (1) παράβαση ανακριβούς καταχώρησης της υποβληθείσας συγκεντρωτικής κατάστασης του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) στην οποία η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει ανακριβώς την αξία των τιμολογίων που εξέδωσε σε πελάτη της, για συνολικό ποσό μεγαλύτερο των 14.673,00€,

παράβαση που επισύρει πρόστιμο ύψους **900,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 περ. ζ' του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7§ε ζ' του ν.4337/2015.

β) μία (1) παράβαση ανακριβούς καταχώρησης της υποβληθείσας συγκεντρωτικής κατάστασης του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) στην οποία η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει ανακριβώς την αξία των τιμολογίων που έλαβε από προμηθευτή της, για συνολικό ποσό μικρότερο των 14.673,00€, παράβαση που επισύρει πρόστιμο ύψους **300,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7§ε ζ' του ν.4337/2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατόπιν του πορίσματος της από 21/07/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου διατάξεων Κ.Β.Σ., της ίδιας Υπηρεσίας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ /2017 υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς καταλογισμό φόρου καθώς η παραγραφή του οικονομικού έτους 2011 συμπληρώθηκε την 31/12/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν.2238/94, της αριθ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ..
2. Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, ακόμα και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι νόμιμα η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο της χρήσης 2010, και πάλι οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί των λογιστικών διαφορών είναι μη νόμιμες και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί και τούτο διότι:
 - Α) Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά από το λογαριασμό 61.98.99.0001 ΛΟΙΠΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ 3.726.050,56 €, ποσό 18.400€, λόγω μη απόδοσης δημοτικών τελών διαφήμισης, ενώ η προσφεύγουσα με τον ν.4446/2016 «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) υπέβαλε δηλώσεις και απέδωσε τα σχετικά τέλη.
 - Β) Μη νόμιμα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 43.760 €, το οποίο καταβλήθηκε σε τρίτους για υπηρεσίες που προσέφεραν (αφορά τα αριθ. 6/2010, 36/2010, 1/2010 και 116/2010 ΤΠΥ), με την αιτιολογία ότι τούτα περιέχουν αόριστη αιτιολογία καθώς τα κρινόμενα τιμολόγια περιέχουν όλα όσα προβλέπονται στο άρθρο 12 του ΚΒΣ και με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίζει τα αντίγραφά τους.
 - Γ) Μη νόμιμα ο έλεγχος προσέθεσε ως λογιστική διαφορά από το λογαριασμό 61.98.99.0001 ΛΟΙΠΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ 3.726.050,56 €, ποσό 226.050,71€, με την αιτιολογία της αυτοτέλειας των χρήσεων, καθώς στην υπό κρίση περίπτωση δεν τίθεται θέμα λογιστικής

διαφοράς αλλά μεταφοράς φορολογητέας ύλης και έχει εφαρμογή το άρθρο 72 του ν.2238/1994.

Δ) Μη νόμιμα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 46.461,04€, ως μέρος του Λογαριασμού 64.02.06.0000 ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ, συνολικού ποσού 53.012,78 €, με την αιτιολογία ότι δεν προκύπτουν από τα παραστατικά, τα άτομα στα οποία δόθηκαν τα δώρα, η σχέση τους με την επιχείρηση, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας των δαπανών, καθώς η προσφεύγουσα διαθέτει επαρκή παραστατικά και πρόσφορα αποδεικτικά μέσα για τις παραπάνω δαπάνες δημοσίων σχέσεων.

Ε) Μη νόμιμα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε από το λογαριασμό 64.02.07.9001 ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ, συνολικού ποσού 543.904,82€, το ποσό των 285.400€, με την αιτιολογία ότι αφορά αυτοκόλλητα σε ταξί για τα οποία δεν καταβλήθηκε το αναλογούν τέλος διαφήμισης, διότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 1900/90 και 3109/2003 δεν οφείλονται τέλη διαφήμισης.

ΣΤ) Μη νόμιμα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό του Λογαριασμού 66.05.19.0000 ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ 28.000€ με την αιτιολογία ότι αφορά αποσβέσεις πέραν των νομίμων για τις οποίες δεν αναφέρεται το είδος παγίου, η αξία κτήσης, το ποσοστό απόσβεσης και η αναπόσβεστη αξία, διότι ο έλεγχος δεν παρείχε πλήρη και επαρκή αιτιολογία της απόρριψης.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης για τη χρήση 2010

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

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

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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) 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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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 την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε αντισυνταγματική η παράταση του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκε με το **Άρθρο 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) (σκέψη 9) βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, διότι παρέτεινε την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

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, ερμηνευόμενων 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 αγνοήθηκαν 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.

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' έλεγχου 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 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 2934/2017](#), [ΣΤΕ 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. **1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία 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, εν προκειμένω, διενεργείται έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/94 και τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/05 και ΠΟΛ. 1081/05, δυνάμει της υπ' αριθ./2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Επειδή, από την από 21/07/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2010 προκύπτει ότι η προσφεύγουσα για την κρινόμενη χρήση έχει υποβάλει την με αριθ./2011 **εμπρόθεσμη** δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, επίσης, από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι για την ελεγχόμενη χρήση 2010, δεν υπάρχουν παραβάσεις του Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα ή άλλα στοιχεία σε βάρος της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου, με βάση τα προαναφερθέντα, στην υπό κρίση περίπτωση, η χρήση 2010 υπόκειται στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής και, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παραγράφηκε την **31/12/2016**.

Επειδή, οι υπ' αριθμ./2017 και/2017 προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, και επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εκδόθηκαν την **21/07/2017** και κοινοποιήθηκαν την **26/07/2017**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου έχει παραγραφεί και είναι ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι **βάσιμος**.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **18/09/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία
«.....», **ΑΦΜ:**

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

Οικονομικό έτος 2011 (χρήση 01/01-31/12/2010)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	158.538,73 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	190.246,48 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	348.785,21 €	0,00 €

Πρόστιμο άρθρου 7§3 ζ' του ν.4337/2015 0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.