



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 545

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α΄ 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 4738/26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).

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

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β΄ 2759) Απόφαση του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 03/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικά υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. ...., η οποία εδρεύει στη ....., επί της επαρχιακής οδού .....

κατά των:

α) με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου 2009, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης,

β) με αριθμό ...../15-12-2022 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης,

γ) με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2009, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ. ....../03-02-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. ......., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ....../15-12-2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου 2009, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ποσού **148.000,00 €** επειδή διαπιστώθηκε ότι έλαβε τουλάχιστον ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο αξίας 370.000,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 & 6 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (370.000,00 \* 40%).

Με την με αριθμό ....../15-12-2022 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας διαφορά αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ύψους **48.100,00 €** και τόκοι - προσαυξήσεις (120%) ύψους **57.720,00 €**.

Με την με αριθμό ....../15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2009, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, προσδιορίστηκε διαφορά ζημιάς χρήσεως ύψους 370.000,00 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 15/12/2022 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό ....../31-10-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της για την φορολογική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009.

Αιτία του ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρία, αποτέλεσε το με αριθμό ..... ΕΞ 2022/14-10-2022 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ Α' Υποδιεύθυνση, Τμήμα Α', το οποίο λήφθηκε υπόψη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης ως συμπληρωματικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2238/1994.

Το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Αττικής διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρία βάσει της Εισαγγελικής παραγγελίας με ΑΒΜ Ε.Ο.Ε. ....../30-12-2014 του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και δυνάμει της με αριθμό ....../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 3299/2004, που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 14 παρ. 1 & 2, του άρθρου 23, του άρθρου 24 παρ. 1 & 2 του Κ.Φ.Δ. Ν, των Ε.Λ.Π. και λοιπών φορολογικών διατάξεων.

Σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα με τον επενδυτικό φάκελο, με κωδικό αριθμό επένδυσης ..... έχει υπαχθεί στις διατάξεις του Αναπτυξιακού νόμου 3299/2004. Από τον έλεγχο των στοιχείων που αφορούν συναλλαγές της προσφεύγουσας με έναν από τους μεγαλύτερους προμηθευτές / εργολάβους που εμπλέκονται στην υπό έλεγχο επένδυση και συγκεκριμένα την εταιρία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ...., προέκυψε ότι:

«... για την έναντι εξόφληση ποσού 420.000,00 € (όπως αναφέρεται στον πίνακα εξόφλησης των τιμολογίων), των τιμολογίων: ΑΠΥ 1/01-09-2009, 4/22-12-2009 και 8/30-07-2010, το πραγματικό ποσό που απέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση ..... στην προμηθεύτρια επιχείρηση: «.....» με Α.Φ.Μ. .... είναι 50.000,00 € (420.000,00 – 370.000,00) αντί ποσού 420.000,00 €.

Επομένως σύμφωνα με τα παραπάνω ευρήματα προκύπτει το συμπέρασμα ότι από το σύνολο των τιμολογίων του προμηθευτή «.....» με Α.Φ.Μ. .... που αφορούν το επιδοτούμενο έργο υπάρχει υπερτιμολόγηση (μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο) τουλάχιστον σε μία περίπτωση στην χρήση 2009 κατά το ποσό των 370.000,00 €, κατά το μέρος της αξίας το οποίο επεστράφη στην ..... η οποία είναι μέτοχος, Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της ελεγχόμενης επιχείρησης: ..... καθαρή αξία χωρίς Φ.Π.Α., καθώς κατά την επιστροφή χρημάτων από υπερτιμολόγηση δεν έχει έννοια να επιστρέφεται και ο Φ.Π.Α. της υπερτιμολόγησης διότι για να είναι νομότυπο το τιμολόγιο αυτό πρέπει αυτός να αποδοθεί και άρα δεν επιστρέφεται και επιπλέον ο Φ.Π.Α. δεν συμπεριλαμβάνεται στις επιλέξιμες δαπάνες.

Επειδή η εξόφληση δεν αφορούσε ένα συγκεκριμένο τιμολόγιο αλλά γινόταν έναντι και τμηματικά για το σύνολο της αξίας των τιμολογίων, δεν μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς αν η επιστροφή χρημάτων αφορά ένα ή περισσότερα τιμολόγια και ως εκ τούτου η μερικώς εικονική συναλλαγή προσδιορίζεται σε τουλάχιστον μία περίπτωση.

Η λήψη μερικώς εικονικού τιμολογίου (υπερτιμολόγηση) τουλάχιστον σε μία περίπτωση στην χρήση 2009 αποτελεί φορολογική παράβαση καθώς έρχεται σε αντίθεση με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 5, 9, 10, 11, 14, 18 παρ.2 & 9, 30 παρ.4γ, του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), καθώς και των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν.2523/97 και εκείνες της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν.1591/1986.

Η εν λόγω παράβαση έχει τις φορολογικές επιπτώσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10α', β', γ' του Νόμου 2523/97 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 55 & 66 του Ν.4174/2013, του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 και του άρθρου 79 του Ν.4472/2017.”

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης κατόπιν του με αριθμό ..... ΕΞ 2022/14-10-2022 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και του ελέγχου που πραγματοποίησε στα τραπεζικά δεδομένα καθώς και στα τιμολόγια μεταξύ των εταιριών, συμπέρανε ότι πρέπει :

- να γίνει αναμόρφωση των αποτελεσμάτων (ζημιών) της προσφεύγουσας, χρήσης 2009 με το ποσό το οποίο εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα, ύψους 370.000,00 €

- να καταλογιστεί το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις 370.000,00 €, ήτοι ποσό ύψους 48.100,00 € και
- να επιβληθεί το πρόστιμο της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (370.000,00\*40%).

Κατόπιν των ανωτέρω, απεστάλη στην προσφεύγουσα το με αριθμό πρωτ. ....../02-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων επί του οποίου η τελευταία κατέθεσε τις απόψεις της με το με αριθμό πρωτ. ....../06-12-2022 έγγραφό της. Με αυτό πρόβαλε ισχυρισμούς σχετικά με την παραγραφή της υπόθεσης και την έλλειψη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, τους οποίους η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης δεν έκανε δεκτούς και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Αυταπόδεικτο σφάλμα η δήθεν ύπαρξη εικονικότητας - Το εκτελεσθέν τεχνικό έργο κόστισε 901.761,81 €.
2. Παράβαση κατ' ουσία διατάξεων νόμων (παρ.3 & 4 του άρθρου 84 και παρ.2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε.)
3. Παράβαση κατ' ουσία διατάξεων νόμων περί παραγραφής.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.10 του άρθρου 70 του ν.4987/2022:**

**«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, 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 έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν.4987/2022 όπως τροποποιήθηκε με τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013, την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 4281/2014, τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4646/2019 και την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4701/2020.:**

**«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκπιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.**

**2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:**

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή

και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Δ.Α.Δ.) του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος Δ.Α.Δ., και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Δ.Α.Δ. και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν,

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση, σύμφωνα με το άρθρο 63Β ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63Β, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63Β, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

**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:**

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) 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 το 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 της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). 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.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994:**

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994:**

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.

2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1194/2017:**

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και ΣΤΕ 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 ιδίου 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 προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ....»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000:**

«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 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 τις διατάξεις του άρθρου 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.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση. ....»

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 62 του ν.4987/2022:**

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

**Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του ένδικου προστίμου, ακόμη και αν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις (συμπληρωματικά στοιχεία περί αποκρυσθαισας φορολογητέας ύλης), έχει υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31/12/2020 και σε κάθε περίπτωση από 31/12/2021.**

**Επειδή, τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, έκδοσης της εταιρίας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., έχουν ως κάτωθι:**

α/α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡ.ΤΙΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	Τ.Π.Υ.	1	01/09/2009	232.378,00	30.209,14	262.587,14
2	Τ.Π.Υ.	4	22/12/2009	321.500,00	41.795,00	363.295,00
3	Τ.Π.Υ.	8	30/07/2010	246.163,00	39.386,08	285.549,09
	ΣΥΝΟΛΟ				111.390,22	911.431,22
	ΜΕΙΟΝ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ					9.669,41
	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ					901.761,81

**Επειδή, για την υπό κρίση περίοδο η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό ...../10-05-2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, λόγω υπερδωδεκάμηνης χρήσης (28/05/2009 – 31/12/2010), με την οποία δήλωσε ζημιά ύψους 1.486.812,70 €.**

**Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων επιβολής φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Εν προκειμένω, το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφηκε την 31/12/2016.**

**Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων επιβολής φόρου στις περιπτώσεις που από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την πενταετία και εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει του δηλωθέντος ή αυτού που έχει περιληφθεί σε προηγούμενο**



φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994.

**Επειδή**, στην υπό κρίση υπόθεση το εν λόγω δικαίωμα παραγράφηκε την 31<sup>η</sup>/12/2021. Τα δε συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του αρμόδιου Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης με το με αριθμό ..... ΕΞ 2022/14-10-2022 Δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, ήτοι μετά την μέγιστη προβλεπόμενη από τον νόμο παραγραφή της επίμαχης χρήσης (δεκαετής).

**Επειδή**, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 15/12/2022 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 05/01/2023, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής γίνεται δεκτός και παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων λόγων.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../03-02-2023 ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. ...., λόγω παραγραφής και την ακύρωση των:

α) με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

β) με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης,

γ) με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

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

#### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2009**

A) Η με αριθμό ...../15-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Επιβαλλόμενο ποσό

**0,00 €**

B) Η με αριθμό ...../15-12-2022 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά	48.100,00	0,00

Γ) Η με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Ζημιά χρήσης	-1.486.812,70	-1.116.812,70	-1.486.812,70

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

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

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.