



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/01/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 26

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας:** 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**e-mail** : ded.thess@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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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. (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/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α. 1273/15.12.2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής.

5. Την από 31/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΕΕ» με Α.Φ.Μ. ...., κατά της υπ' αριθ. ..../....06.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Την υπ' αριθ. ..../....06.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΕΕ» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ..../....06.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011), κύριος φόρος ποσού 11.337,77€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 12.041,84€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 23.379,61€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 53.480,00€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 31 του ν.2238/1994 προϋποθέσεις, συγκεκριμένα, λόγω εκπρόθεσμης έκδοσης και καταχώρισης τιμολογίων αγορών από ιδιώτη, που αφορούσαν τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, κατά παράβαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Η προσφεύγουσα ετερόρρυθμη εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για το οικ. έτος 2012, ήτοι χρήση 2011. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής.
2. Παραβίαση της αρχής ne bis in idem. Επιβολή προστίμου για δεύτερη φορά.
3. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εκπρόθεσμης και ανακριβούς έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων αγοράς.

### Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο

**Επειδή**, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «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...».

**Επειδή**, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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 την παρ. 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... 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...».

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

**Επειδή**, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 κρίθηκε ότι: «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 υπόψη 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 την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

**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 άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. 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 προσήκοντα 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**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή**, σύμφωνα με το υποσύστημα Εισοδήματος του Τaxis, η προσφεύγουσα υπέβαλε, εμπροθέσμως, στις 27/04/2012, την υπ' αριθ. 357/2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012.

**Επειδή**, με το με αριθ. πρωτ. ....../01.11.2018 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαβιβάστηκε, στη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, στις 05/11/2018, η από 01/11/2018 πληροφοριακή έκθεση

ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας ελεγκτικής αρχής, στην οποία επισημαίνονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, της εκπρόθεσμης έκδοσης έξι (-6-) τιμολογίων αγοράς αντί πιστωτικών (19/15.07.2011, 21/02.11.2011, 23/21.12.2011, 24/02.12.2011, 25/02.12.2011 και 26/02.12.2011), τα οποία αφορούσαν τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, συνολικής καθαρής αξίας 53.480,00€ (ως καταχωρίστηκαν στα βιβλία) και της ανακριβούς έκδοσης των ίδιων ως άνω τιμολογίων αγοράς αντί πιστωτικών, που ως αποτέλεσμα είχαν την μείωση της φορολογητέας ύλης του υπό κρίση οικ. έτους 2012, κατά παράβαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω πληροφοριακή έκθεση, οι παραβάσεις προέκυψαν από τον αντιπαραβολικό έλεγχο της με στοιχεία διάτρησης 4621 ΧΧ 01 10 θεωρημένης μηνιαίας κατάστασης εσόδων – εξόδων, των αναλυτικών καταστάσεων του βιβλίου εσόδων – εξόδων, των επίμαχων προαναφερθέντων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και των καταθέσεων και υπομνημάτων του διαχειριστή της προσφεύγουσας, όπου ισχυρίζεται ότι υπαναχώρησε από σύμβαση πώλησης ελκυστήρων, λόγω μη καταβολής των χρημάτων από την αντισυμβαλλόμενη βουλγαρική εταιρεία ..... LTD, και όχι από αξιοποίηση στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλων εγγράφων, τα οποία η αρμόδια για τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος ελεγκτική αρχή δεν θα μπορούσε να έχει στη διάθεσή της, εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής.

Συνεπώς, η εν λόγω από 01/11/2018 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994. Και αυτό γιατί, σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αφορούσε σε έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, καθώς και παρεχόμενων πληροφοριών του διαχειριστή της, η εξέταση των οποίων αποτελεί απαραίτητο και βασικό στάδιο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και που η ελεγκτική αρχή όφειλε να πράξει εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής (ΣΤΕ 172/2018).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι 17/06/2020, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, ήτοι οικ. έτος 2012, έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, την 31/12/2017, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. ....../31.07.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΕΕ» με Α.Φ.Μ. .... και συγκεκριμένα την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../...06.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, λόγω παραγραφής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....../...06.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	11.337,77 €	0,00 €	-11.337,77 €
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	12.041,84 €	0,00 €	-12.041,84 €
Σύνολο για καταβολή	23.379,61 €	0,00 €	-23.379,61 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.