



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 21/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1777

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **διακριτικό τίτλο** «.....», **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, οικόδ. τετρ. κατά:

α) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ,

β) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, και

γ) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Τ.Ν.Χ., της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προσδιορίστηκε η φορολογητέα ζημιά στο ποσό των **-753.753,13€**, αντί της δηλωθείσας με την υπ' αριθ./2014 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ίδιου έτους, ποσού **-1.466.847,69€**, ήτοι προέκυψε διαφορά ύψους **713.094,56€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 23/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με το οποίο, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται πέραν κάθε αμφιβολίας η ζημιά που επικαλείται η προσφεύγουσα, ενώ το γεγονός ότι η ίδια αναμόρφωσε τις λογιστικές διαφορές βάσει της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης στο ποσό των 2.214.877,49€, συνηγορεί με την εκτίμηση του ελέγχου ότι οι ισχυρισμοί της επιχείρησης και το περιεχόμενο του πρωτοκόλλου καταστροφής είναι τουλάχιστον ανακριβές.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης, όπως προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους **298.040,23€**. Επίσης, οι ζημιές παρελθουσών ετών που αναγνωρίζονται και μεταφέρονται στις επόμενες χρήσεις από τον έλεγχο περιορίζονται στο ποσό των 391.931,70€ αντί του δηλωθέντος ποσού 806.986,03. Οι λογιστικές διαφορές είναι οι κάτωθι:

Λ/ΣΜΟΣ Γ.Λ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
	Τόκοι και συναφή έξοδα	283.992,56€
64.00.0423	Έξοδα μεταφοράς εμπορευμάτων μέσω τρίτων	12.550,91€
64.00.0023	Έξοδα κίνησης επιβατικών αυτοκινήτων	1.496,76€
		298.040,23€

2) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστική περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 288.680,64€, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 296.070,86€, ήτοι συνολικό ποσό **584.751,50€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το περιεχόμενο του πρωτοκόλλου καταστροφής είναι τουλάχιστον ανακριβές, συνεπώς η προσφεύγουσα όφειλε να έχει διακανονήσει το φόρο των αγαθών που εξήχθησαν από τις αποθήκες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν 2859/2000, καθώς τα παραπάνω είδη δεν διατέθηκαν σε φορολογητέες πράξεις και δεν αποδεικνύεται ότι καταστράφηκαν.

3) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος προσφεύγουσας χαρτόσημο ποσού 900,00€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 180,00€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 923,00€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη ποσού 184,61€, ήτοι συνολικό ποσό **2.187,66€**.

Οι ως άνω διαφορές χαρτοσήμου προέκυψαν καθώς κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι στον λογαριασμό 36.01.0003 ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ έχουν γίνει εγγραφές συνολικού ποσού 90.000,00€ σε πίστωση του λογαριασμού 38.00.0000 ΤΑΜΕΙΟ. Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ποια έσοδα της χρήσης αφορούν, ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για εγγραφές που πραγματοποιήθηκαν για να τακτοποιηθούν οι αναλήψεις μετρητών από το ταμείο, συνεπώς οφείλεται χαρτόσημο 1%, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΤΝΧ.

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

1. Εντελώς αόριστες, ανατιολόγητες, μη νόμιμες, ουσία αβάσιμες οι αποφάσεις που προσβάλλονται με την παρούσα ως και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου που αναφέρουν ότι το πρωτόκολλο καταστροφής είναι ανακριβές ως προς τις ποσότητες των ειδών που περιέχει. Η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της όλα τα έγγραφα στοιχεία και μπορούσε να προχωρήσει στις επαληθεύσεις και διαπιστώσεις ότι ουδέν παράνομο ή παράτυπο έχει διαπράξει η εταιρεία.
2. Εντελώς αόριστες, ανατιολόγητες, μη νόμιμες, ουσία αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Το μόνο που αναφέρεται στις πράξεις είναι ότι προκύπτει σε κάποιους κωδικούς που περιλαμβάνονται στο πρωτόκολλο καταστροφής, μια αναντιστοιχία και μία αδυναμία επαλήθευσης των στοιχείων της δήλωσης. Λεκτέον εν προκειμένω, ότι οι συνολικοί κωδικοί που περιλαμβάνονται στο πρωτόκολλο καταστροφής είναι 271. Η Διοίκηση δηλαδή επικαλείται ως αιτιολογία του τεράστιου φόρου και προστίμου που επιβάλλει, μία απλή αναντιστοιχία χωρίς καμία ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.
3. Ως προς το 105.12.001 «.....» και την αναντιστοιχία μεταξύ δήλωσης και πραγματικότητας αποδεικνύεται ότι οφείλονται σε εκ παραδρομής σφάλμα των υπαλλήλων της εταιρείας και ότι όλες αυτές οι εγγραφές είχαν ήδη τακτοποιηθεί στις καρτέλες των

ειδών.

4. Παντελής έλλειψη υπαιτιότητας της επιχείρησής για την αποδιδόμενη πλημμελή τήρηση της απογραφής.
5. Παραβίαση της Αρχής της Αναλογικότητας και της Αρχής της χρηστής διοίκησης.
6. Παραγραφή των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τη χρήση 2013 καθώς οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου είναι πενταετής.
7. Η φορολογική αρχή έχει το βάρος να αποδείξει την όποια φορολογική παράβαση ή παρατυπία.
8. Παραβίαση του ανώτατου χρόνου διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, η επίμαχη εντολή ουδόλως αναφέρει τη διάρκεια του σκοπούμενου προς διενέργεια ελέγχου.

Ως προς τους 6 και 8 ισχυρισμούς περί παραγραφής και παραβίασης ανώτατου χρόνου διενέργειας φορολογικού ελέγχου

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», 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. 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 έκδοσή 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, στις παρ. 1 και 4 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 ίδιου 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».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 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.»

Επειδή, όπως αναφέρεται στην **ΠΟΛ. 1154/2017**, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή, όπως ορίζει το **άρθρο 249** «Εικοσαετής παραγραφή» του **Αστικού Κώδικα**: «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή, ούτε στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου, ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4169/1961 ειδικής κοινωνικής εισφοράς, αντιστοίχως. Συνεπώς οι σχετικές αξιώσεις του Δημοσίου υπόκεινται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 2579/1998, ΣΤΕ 3389/1999, ΣΤΕ 1561/2003).

Επειδή, ωστόσο, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την **υπ' αριθ. 433/2020 Απόφασή** του έκρινε ότι στη φορολογία χαρτοσήμου η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ είναι κατ' αρχήν **πενταετής**. Εκκινεί, δε, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151). Κατ' εξαίρεση η προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης είναι δεκαετής, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Μη εφαρμοστέα είναι η γενική διάταξη 249 Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής, διότι αφορά σε αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Η φορολογική αρχή οφείλει να διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάσει δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, να διενεργείται, κατ' αρχήν εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας εφόσον υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία. Εξάλλου, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου, ο

νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή και εύλογη για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, πενταετή προθεσμία παραγραφής.

Επειδή, με την Ε. 2147/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».
2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις: α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ.1194/2017 και ΠΟΛ.1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Παράδειγμα: Σε επιβολή τελών χαρτοσήμου επί εγγράφου, με βάση το οποίο ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης καταβολής τους ήταν η 3.1.2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τα οικεία τέλη χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, η 31.12.2017. Εξαιρετικά, το δικαίωμα του

Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου στη συγκεκριμένη περίπτωση, παρατείνεται μέχρι την 31/12/2022, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151).

3.

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019)».

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 ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν. 3522/2006 (22/12/2006) και μετά), 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.....».

Επειδή με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «**συμπληρωματικά**» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται: «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 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου». Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη

στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και 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' 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 2934/2017**, 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 διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή σύμφωνα με την προαναφερθείσα Ε. 2147/2020, η περίοδος της παραγραφής εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΤΝΧ σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, με διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2019.

Επειδή, η διάρκεια ελέγχου αναγράφεται στο σώμα της ως άνω εντολής.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αφορούν στη χρήση 2013 (οικον. 2014), βάσει των ως άνω διατάξεων το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, αντίστοιχα, ήτοι την 31/12/2019.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την **27/12/2019**, οι ισχυρισμοί της περί παραγραφής και παραβίασης του ανώτατου χρόνου διενέργειας του φορολογικού ελέγχου είναι αβάσιμοι.

Επειδή, ωστόσο, ως προς την προσβαλλόμενη πράξη χαρτοσήμου, η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 23.12.2019, ήτοι μετά την πάροδο της ως άνω αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, βασιζόμενη στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας (εγγραφές σε λογαριασμό ταμείου), ήτοι σε στοιχεία τα οποία η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση αυτών, εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, δηλαδή εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο, ήτοι σε στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά», κατά την έννοια του άρθρου 68, παρ. 2 (α') του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τέλους χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 παραγράφηκε την 31/12/2018 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, με το αριθ. **1091898/608/0015/11-10-2007** έγγραφο του Υπ. οικονομικών διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«Απαντώντας στο/2007 έγγραφό σας σχετικά με το θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)) ορίζεται ότι κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

2. Περαιτέρω στην παράγραφο 18.1 του άρθρου 18 της 3/1992 εγκυκλίου του Κ.Β.Σ., με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού, αναφέρεται ότι οι εγγραφές στα βιβλία του

Κώδικα αυτού πρέπει να στηρίζονται: α) σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του, όπως π.χ. σε τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικής πώλησης κ.λπ., β) σε δημόσια έγγραφα, δηλαδή σε έγγραφα τα οποία συντάσσονται κατά τους νόμιμους τύπους από δημόσιους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία και γ) σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως π.χ. σε πρωτόκολλα καταστροφής, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανώτερης βίας (π.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής υπηρεσίας σε περίπτωση πυρκαγιάς) κ.λπ., τα οποία, ως αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα, εξετάζονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.

3. Με βάση τα όσα προαναφέρονται συνάγεται ότι τα πρωτόκολλα καταστροφής που καταρτίζουν οι επιτηδευματίες στην περίπτωση της καταστροφής αγαθών (εμπορευμάτων α' & β' υλών, παγίων κ.λπ.) συνιστούν νόμιμα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία του Κ.Β.Σ. επίσης, συνάγεται ότι η ζημία που προκύπτει από την καταστροφή των αγαθών, ως πραγματικό γεγονός, υπάγεται στην ελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης των διοικητικών δικαστηρίων.

Τέλος και όσον αφορά τη διαδικασία κατάρτισης των εν λόγω πρωτοκόλλων, σας γνωρίζουμε ότι οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν ορίζουν κάτι σχετικό, ούτε προβλέπουν τη συμμετοχή υπαλλήλου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κατά την κατάρτισή τους ή την υποχρέωση γνωστοποίησης της κατάρτισής τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.»

Επειδή, ειδικό φορολογικό στοιχείο για την απόδειξη της καταστροφής των αποθεμάτων δεν προβλεπόταν από τις διατάξεις του [Π.Δ. 186/1992](#) ούτε μετέπειτα από τον [Κ.Φ.Α.Σ.](#)

Επειδή, ένα τέτοιο νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο θα μπορούσε να είναι το «Πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων» που στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά τα καταστρεφόμενα αποθέματα – πάγια, οι ποσότητες αυτών και γίνεται αναφορά στην αιτία της καταστροφής τους. Λόγω ενδεχόμενου ελέγχου, η καταγραφή πρέπει να είναι λεπτομερής ώστε να μην μπορεί να αμφισβητηθεί.

Η Διοίκηση (π.χ. Διοικητικό Συμβούλιο, Διαχειριστής κλπ.) της επιχείρησης αποφασίζει την καταστροφή των αποθεμάτων της, την ώρα και τον τόπο της καταστροφής και ορίζει την σχετική επιτροπή που θα διεκπεραιώσει την διαδικασία.

Το πρωτόκολλο συντάσσεται από την επιτροπή της επιχείρησης που διενεργεί την καταστροφή και έχει συγκροτηθεί για το λόγο αυτό με απόφαση των νομίμων οργάνων της. Συνήθως απαρτίζεται από κάποιο μέλος της Διοίκησης ή εκπρόσωπό του, τον υπεύθυνο Λογιστηρίου και τον Αποθηκάριο.

Με βάση την υπ' αριθμό [1091898/608/0015/11.10.2007](#) απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών, δεν υφίσταται υποχρέωση από την επιχείρηση να γνωστοποιήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την καταστροφή των αποθεμάτων τον τόπο και την ώρα που θα ολοκληρωθεί η διαδικασία όπως προέβλεπαν παλιότερες διατάξεις.

Επειδή, αξίζει να σημειωθεί πως νομολογιακά έχει κριθεί ότι το πρωτόκολλο καταστροφής δεν αποτελεί από μόνο του αμάχητο τεκμήριο ως προς την ακρίβεια του περιεχομένου του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33§1 περ. β' του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.»

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.»

Επειδή, το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 33 ΦΠΑ, ορίζει μεταξύ άλλων, ότι δεν ενεργείται διακανονισμός, στις περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής αγαθών εφόσον όμως αποδεικνύεται και δικαιολογούνται. Επομένως, στις περιπτώσεις αυτές, αν και για τα καταστραφέντα ή απολεσθέντα κλπ αγαθά είχε εκπεσθεί ο φόρος των εισροών κατά την απόκτησή τους (άσκηση δικαιώματος έκπτωσης κατά την εισαγωγή, αγορά ή κατασκευή των αγαθών), εν τούτοις δε θα γίνει διακανονισμός, με την προϋπόθεση βέβαια ότι η καταστροφή, απώλεια κλπ αποδεικνύονται και δικαιολογούνται, όπως ορίζει ο νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκ. ΠΟΛ.1221/2000 δεν διενεργείται διακανονισμός εκπτώσεων στις περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά (π.χ. πρωτόκολλο καταστροφής, πρωτόκολλο διαπίστωσης της κλοπής κλπ, έγγραφα δημοσίων υπηρεσιών – πυροσβεστικής, αστυνομίας, κλπ), ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει αποζημίωση προς αναπλήρωση της αξίας των καταστραφέντων, απολεσθέντων ή κλαπέντων αγαθών της (εμπορεύσιμων ή επενδυτικών).

Επειδή, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος προέκυψαν τα εξής:

- Στις 20/12/2013, η προσφεύγουσα συνέταξε πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων συνολικής αξίας 2.200.000,00€, το οποίο καταχώρησε στα βιβλία της στις 31/12/2013 με το παρακάτω λογιστικό άρθρο:

81.02.1000 ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	X	2.200.000,00€
78.11.2000 ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΣΤΡΑΦΕΝΤΩΝ ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	Π	1.100.000,00€
78.11.2100 ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΣΤΡΑΦΕΝΤΩΝ ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	Π	1.000.000,00€
78.11.2400 ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΣΤΡΑΦΕΝΤΩΝ ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΩΝ Α' ΚΑΙ ΒΟΗΘ. ΥΛΩΝ	Π	100.000,00€
- Με την υπ' αριθ./2014 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. Έτους 2014, η προσφεύγουσα έχει δηλώσει λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης ποσού 14.877,49€, στη συνέχεια όμως με την υπ' αριθ./2014 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα προέβη σε αναμόρφωση της ως άνω έκτακτης ζημιάς από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων, καθώς δήλωσε λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης ποσού 2.214.877,49€.
- Στο από 20/12/2013 πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων έχουν συμπεριληφθεί 271 κωδικοί ειδών με συνολική ποσότητα 801.755,30 μονάδες (δεν γίνεται διάκριση μεταξύ κιλών, τεμαχίων ή

συσκευασιών) και αξία 2.211.193,35€. Αναλυτικότερα στο πρωτόκολλο καταστροφής περιλαμβάνονται:

53 κωδικοί προϊόντων με συνολική αξία 1.100.342,69€,

200 κωδικοί εμπορευμάτων με συνολική αξία 1.091.808,73€,

12 κωδικοί α' υλών και υλικών με συνολική αξία 4.038,78€ και

6 κωδικοί ειδών συσκευασίας με συνολική αξία 15.003,15€.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να διερευνήσει το πραγματικό γεγονός της καταστροφής των αποθεμάτων και συνεπώς να διαπιστώσει την ορθότητα της παραπάνω λογιστικής εγγραφής, ζήτησε από την προσφεύγουσα έγγραφες εξηγήσεις για το περιστατικό και εκτυπώσεις των μερίδων αποθήκης για συνολικά τριάντα επτά (37) κωδικούς από αυτούς που περιλαμβάνονται στο πρωτόκολλο καταστροφής.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα για παροχή εξηγήσεων και απέστειλε τις με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφες αναλυτικές εξηγήσεις προβάλλοντας συνοπτικά τα κάτωθι:

«Το Δεκέμβριο του 2013, πιθανό εξαιτίας υπερφόρτωσης σημειώθηκε βλάβη στον πίνακα ψυκτικών θαλάμων (θερμίστορ) του πτηνοσφαγείου με αποτέλεσμα να σημειωθεί κατάρρευση θερμοκρασιών. Η βλάβη αυτή που σημειώθηκε το πρωί της Παρασκευής, 13/12/2013 έγινε αντιληπτή λόγω εξαιρετικά χαμηλών της κατάψυξης την επόμενη μέρα, Σάββατο 14/12/2013 και συνέχισε για τις επόμενες ημέρες.

Στην προσπάθεια διάγνωσης για αποκατάσταση της βλάβης αυτής, σε διαρκή επικοινωνία του υπεύθυνου της εταιρίας, με τον εργαζόμενο συντηρητή της εταιρίας κύριο (ΑΦΜ/ο κύριος επισκέφτηκε άμεσα το υποκατάστημα της εταιρίας καθώς βρισκόταν εκτός ωραρίου εργασίας) και του προμηθευτή των μηχανημάτων — ψυκτικών θαλάμων κυρίου της εταιρίας (.....) μας ενημέρωσε ο τελευταίος που έχει έδρα στον στην, ότι τις ημέρες εκείνες δεν υπήρχε διαθέσιμος τεχνικός για επίσκεψη στην

Στην προσπάθεια διατήρησης της κατάλληλης θερμοκρασίας προς τη διάσωση των προϊόντων εμπορευμάτων που βρίσκονταν στους ψυκτικούς θαλάμους αυτούς έγιναν αγορές πάγου από τον προμηθευτή κύριο (ΑΦΜ) συνολικής αξίας 11.070,00€.

Η αποκατάσταση της βλάβης επετεύχθη το πρωί της Τετάρτης 18/12/2013. Την ίδια ημέρα, έγινε έλεγχος από την τεχνολόγο τροφίμων της εταιρίας μας κυρία καθώς και από τον κύριο τεχνολόγο γεωπόνου ζωικής παραγωγής, για την καταλληλότητα των προϊόντων — εμπορευμάτων που βρίσκονταν στους ψυκτικούς θαλάμους. Δυστυχώς κρίθηκαν ακατάλληλα προς κατανάλωση, λόγω των συνθηκών απόψυξης όλων των ειδών (κρέατα, ψαρικά, λαχανικά κτλ) που βρίσκονταν στους ψυκτικούς θαλάμους

Η σύνταξη πρακτικού καταστροφής δεν ήταν δυνατό να γίνει σε συνεργασία με τις Υπηρεσίες της Διεύθυνσης Κτηνιατρικής που δεν διέθετε κατάλληλο προσωπικό καθώς ήταν τότε απασχολημένο στα σφαγεία, λόγω εορτών, πέραν του ότι είχε απαλλαγή διοικητικά από το συγκεκριμένο αντικείμενο. Η εταιρία δε μπορούσε να κάμει χρήση ούτε των υπηρεσιών HACCP που διέθετε, διότι η σύμβασή της αφορούσε τις

διαδικασίες παραγωγής και όχι κατάψυξης. Ύστερα από αυτά και για να αποκλειστεί η αρνητική επίδραση στα φρέσκα προϊόντα που άμεσα έπρεπε να προωθήσει στην αγορά για να μην διακινδυνεύσει δυσφήμιση της η εταιρία αποφάσισε να προχωρήσει με το δικό της πλαίσιο στην καταστροφή,

Μετά από την απόφαση του Δ.Σ. (Πρακτικό Νο 155, την Τετάρτη 18/12/2013) σε συνέχεια της εταιρικής και κοινωνικής ευθύνης που διακρίνει τόσο την εταιρία όσο και τους μετόχους της ακολούθησε η καταστροφή τους όπως αυτή εμφανίζεται στο πρωτόκολλο της 20/12/2013 στην Δήμου στο REDERING (Μονάδα αδρανοποίησης) της εταιρίας

Αξίζει να σημειωθεί ότι στη Μονάδα αδρανοποίησης της εταιρίας, όπως προκύπτουν από τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών σειρά Β, αδρανοποιούνταν και για λογαριασμό τρίτων ζωικά υποπροϊόντα (ενδεικτικά): (Δημόσια (Δημοτικά) σφαγεία του νομού, Αλυσίδες Super Market, Έμποροι χονδρικής — εταιρίες τροφίμων, το Πανεπιστήμιο (πειραματόζωα, χοιρινά σε μεγάλες ποσότητες).»

Επειδή, προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο: α) τρία τιμολόγια αγοράς πάγου από τον, ΑΦΜ:....., β) απόσπασμα τεχνικών προδιαγραφών της μονάδας επεξεργασίας ζωικών υποπροϊόντων (rendering) όπου αναφέρεται η δυναμικότητα επεξεργασίας ανά κύκλο αδρανοποίησης και γ) δελτία αποστολής/ τιμολόγια για την αγορά πυρηνόξυλου από την εταιρεία, ΑΦΜ:.....

Επειδή, στη συνέχεια ο έλεγχος διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις υπολοίπων βιβλίου αποθήκης, κλειστής αποθήκης και αποτίμησης, όπως αναλυτικά αναφέρονται **στις σελίδες 19-23** της έκθεσης ελέγχου.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έλεγξε τις προσκομισθείσες εκτυπώσεις μερίδων αποθήκης (καρτέλες ειδών) σε τουλάχιστον 36 κωδικούς ειδών που η προσφεύγουσα τους είχε συμπεριλάβει στο πρωτόκολλο καταστροφής και διαπίστωσε μια σειρά από παρατυπίες και αναντιστοιχίες μεταξύ της απογραφής έναρξης, λήξης και πρωτοκόλλου καταστροφής (όπως αναλυτικά αναφέρονται **στις σελίδες 19-23 και 29**) και έκρινε ότι το πρωτόκολλο είναι ανακριβές τουλάχιστον ως προς τις ποσότητες των ειδών που περιέχει.

Επειδή, επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε (πέραν των τιμολογίων αγοράς πάγου) στοιχεία επαρκή που να πιστοποιούν τη ζημιά στις εγκαταστάσεις της, όπως για παράδειγμα βεβαίωση ανεξάρτητου ηλεκτρολόγου/μηχανολόγου βεβαίωση της κατασκευάστριας των ψυκτικών θαλάμων εταιρίας, δαπάνη επισκευής και αγοράς ανταλλακτικών, βεβαίωση ανεξάρτητου ιδιωτικού ή δημόσιου φορέα σχετικά με την καταλληλότητα των αποθεμάτων κλπ.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται πέραν κάθε αμφιβολίας η ζημιά που επικαλείται η προσφεύγουσα, **ενώ το γεγονός ότι η ίδια αναμόρφωσε την έκτακτη ζημιά, συνηγορεί με την εκτίμηση του ελέγχου** ότι οι ισχυρισμοί της επιχείρησης και το περιεχόμενο του πρωτοκόλλου καταστροφής είναι τουλάχιστον ανακριβή.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει όμοιες εξηγήσεις με αυτές που είχε καταθέσει εγγράφως στον έλεγχο, χωρίς να προσκομίζει κάποιο νεώτερο στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σημειώνεται ότι τα δελτία αποστολής που προσκομίζει αναφέρουν ως σκοπό διακίνησης την **αδρανοποίηση υποπροϊόντων**, συνεπώς δεν σχετίζονται με εμπορεύματα, προϊόντα που βρίσκονταν στην ψυκτική εγκατάσταση – κατάψυξη της εταιρείας, δεν αφορούν σε καμία περίπτωση φρέσκα προϊόντα και δεν συνδέονται με οποιονδήποτε τρόπο με την βλάβη που όπως επικαλείται η προσφεύγουσα σημειώθηκε στις 13/12/2013 στον πίνακα ψυκτικών θαλάμων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/12/2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Τ.Ν.Χ., της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος προέβη στην έκδοση τους.

Επειδή, η φορολογική αρχή, κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, έδρασε στο πλαίσιο δέσμιας αρμοδιότητας και όχι διακριτικής ευχέρειας, αφού παραβιάστηκαν συγκεκριμένες διατάξεις από την προσφεύγουσα για τις οποίες προβλέπονται στο νόμο συγκεκριμένες κυρώσεις. (αποφ. ΣτΕ 378/2012). Συνεπώς δεν τίθεται θέμα παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **διακριτικό τίτλο** «.....», **ΑΦΜ:** και **συγκεκριμένα:**

- **την απόρριψη και την επικύρωση** α) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και β) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και
- **την αποδοχή και την ακύρωση** της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φορολογητέα ζημιά	-753.753,13€
-------------------	--------------

β) ΦΠΑ

ΦΠΑ	288.680,64€
Πρόσθετος φόρος	296.070,86€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	584.751,50€

γ) ΧΑΡ/ΜΟ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	900,00€	0,00
ΟΓΑ χαρτ/μου	180,00€	0,00
Πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	923,05€	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη	184,61€	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.187,66€	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.