



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14-5-2020

Αριθμ. Αποφ.: 820

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

5.Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στη ...,κατά των κάτωθι πράξεων: **α)**της με αριθμ. .../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008) **β)**της με αριθμ. .../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009), **γ)**της με αριθμ. .../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 και **δ)**της με αριθμ. .../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Την από 24/01/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../18-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.443,65€, πλέον πρόστιμο του άρ.72 παρ.17 του ΚΦΔ ποσού 1.284,38€, ήτοι **συνολικό ποσό 3.728,03€**, λόγω της προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας των 12.218,25€ που αφορά τη μη έκδοση: α)ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 2.080,00€, β)τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων (αξίας μεταξύ 880,00 – 1.200,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 4.160,00€ και γ)δεκατριών (13) φορολογικών στοιχείων εσόδων (αξίας μικρότερης των 880,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 5.978,25€.
- Με την με αριθμό **.../18-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 52.973,82€, πλέον πρόστιμο του άρ.72 παρ.17 του ΚΦΔ ποσού 41.086,50€, ήτοι

συνολικό ποσό 94.060,32€, λόγω της προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας των 211.895,27€ που αφορά τη μη έκδοση α)δεκαπέντε (15) φορολογικών στοιχείων εσόδων (αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 27.685,31€, β)έξι (6) φορολογικών στοιχείων (αξίας μεταξύ 880,00 – 1.200,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 5.914,00€ και γ)τετρακοσίων τριάντα επτά (437) φορολογικών στοιχείων εσόδων (αξίας μικρότερης των 880,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 178.295,96€.,

- Με την με αριθμό **.../18-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά Φ.Π.Α ποσού 1.905,49€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.954,28€, ήτοι **συνολικό ποσό 3.859,77€**, λόγω μη έκδοσης α)ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 2.080,00€, β)τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων (αξίας μεταξύ 880,00 – 1.200,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 4.160,00€ και γ)δεκατριών (13) φορολογικών στοιχείων εσόδων (αξίας μικρότερης των 880,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 5.978,25€, αξίες που προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές της οικείας διαχειριστικής περιόδου.
- Με την με αριθμό **.../18-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά Φ.Π.Α ποσού 40.160,41€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 41.188,52€, ήτοι **συνολικό ποσό 81.348,93€**, λόγω μη έκδοσης α)δεκαπέντε (15) φορολογικών στοιχείων εσόδων (αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 27.685,31€, β)έξι (6) φορολογικών στοιχείων (αξίας μεταξύ 880,00 – 1.200,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 5.914,00€ και γ)τετρακοσίων τριάντα επτά (437) φορολογικών στοιχείων εσόδων (αξίας μικρότερης των 880,00€ έκαστο) συνολικής καθαρής αξίας 178.295,96€, αξίες που προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές της οικείας διαχειριστικής περιόδου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμ. **.../6-11-2019** εντολής ελέγχου, κατόπιν επίδοσης του υπ' αριθμ. **.../2/11-11-2019** συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα.

Αρχικά εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. **.../2018 & .../2018** πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεων 2008 & 2009 με αφορμή το υπ' αριθμ. **.../30-6-2014** πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Θεσσαλίας, σύμφωνα με το οποίο στο πλαίσιο εισαγγελικής παραγγελίας και έκθεσης επιθεωρητών υγείας σχετικά με τις προμήθειες υλικών και εργαλείων του

Γενικού Νοσοκομείου Λάρισας, απέστειλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης φωτοαντίγραφα των συναλλαγών της προσφεύγουσας με το Γενικό Νοσοκομείο Λάρισας, προκειμένου να ελεγχθεί αν έχουν πραγματοποιηθεί οι εν λόγω συναλλαγές.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../14-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2008 και 2009. Οι εν λόγω χρήσεις παραγράφηκαν 31/12/2014 και 31/12/2015 αντίστοιχα. Επιπλέον, σύμφωνα με την Πολ. 1194/2017, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης, κατά το άρθρο 84 παρ.1 του Ν. 2238/94, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο υπόκειται στους περιορισμούς που θέτουν οι διατάξεις περί παραγραφής και επί χρήσεων που έχουν υπαχθεί σε περαίωση.
2. Εσφαλμένος ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, για τις φερόμενες πωλήσεις προς το ΠΓΝ Λάρισας κατά τις χρήσεις 2008 και 2009. Σύμφωνα με την Πολ. 1138/2007 που ρυθμίζει το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων για τη διάθεση ιατρικών συσκευών και εργαλείων, απαραίτητο στοιχείο προκειμένου να εκδοθούν τιμολόγια για προμήθειες υλικών στα νοσοκομεία, είναι η αποστολή εκ μέρους των νοσοκομείων, καταστάσεων με αναλυτικά στοιχεία των ασθενών και του ασφαλιστικού ταμείου που αναλαμβάνει τη δαπάνη. Η προμήθεια υλικών προς τα νοσοκομεία έχει τη μορφή παρακαταθήκης, η οποία τελεί υπό την αναβλητική αίρεση της χρήσης τους από τα νοσοκομεία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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, σύμφωνα με το **άρθρο 84 παρ.1 & 4 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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)

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, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της **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 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, σύμφωνα με το **άρθρο 57 παρ.1 και 2 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»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000** «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 του Ν.3888/2010** «1.Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα για τις ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου, με βάση τα δεδομένα που είναι καταχωρημένα στα κεντρικά υπολογιστικά συστήματα της κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Το Εκκαθαριστικό Σημείωμα για καθεμία υπόθεση περιέχει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:... {2...} 3{...}

4.Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...».

Επειδή, με την **Πολ. 1019/28-1-2011** δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την έκδοση συμπληρωματικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Ν. 3888/2010 – «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία: {...}. 2. Το κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης α' της προηγούμενης παραγράφου 1 και κοινοποιείται στον επιτηδευματία επί αποδείξει, {...}3. Το προαναφερόμενο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται και κοινοποιείται ή αποστέλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 2, το αργότερο μέχρι την ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου για τα περιλαμβανόμενα σε αυτό οικονομικά έτη για τα οποία συντρέχει λόγος έκδοσης του Σημειώματος αυτού.4. {...}5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε.6 {...}. 7 {...}.8 {...}9 {...}10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε, οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...»

Επειδή, με την **Πολ. 1192/2017** έγινε αποδεκτή από το Διοικητική της ΑΑΔΕ η υπ' αριθμ. 268/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' τακτική Ολομέλεια), σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. ΣΤΕ 1738/2017, ΣΤΕ 2934/2017 και ΣΤΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας επί της ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 78 παρ.1 & 2 του Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο του άρθρου 72 του ίδιου νόμου (Κ.Φ.Δ.), με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 – 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους του 2012.

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/05-12-2017** διευκρινίζονται τα κάτωθι: «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 κ 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 προσηκόντα 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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016), {...},5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ` εφαρμογή της περ. α` της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017».

Επειδή, προς εναρμόνιση με την ως άνω νομολογία, με το άρθρο 32 παρ.2 του Ν. 4646/12-12-2019 εισήχθη στο άρθρο 36 παρ.3 η περίπτωση β', σύμφωνα με την οποία: «β. Σε περίπτωση που **μετά από την περαίωση** ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και **εντός πενταετίας**, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, **περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων** της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, **βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014** ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, **πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής** σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το **άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994** ή το **άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000**. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά

στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα εταιρεία αποδέχθηκε το υπ' αριθμ. .../10-10-2011 αρχικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 (Ν.4002/2011), που αφορά τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009 το οποίο και εξόφλησε ολοσχερώς (Α.Τ.Β. .../4-11-2011).
- Με αφορμή το υπ' αριθμ. .../30-6-2014 πληροφοριακό έγγραφο του ΣΔΟΕ Θεσσαλίας, η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στη σύνταξη έκθεσης ελέγχου και στην έκδοση των υπ' αριθμ. .../23-5-2018 & .../23-5-2018 πράξεων Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2008 & 2009.
- Στη συνέχεια προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ. ..., ..., .. & .../18-5-2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσεων 2008 & 2009, οι οποίες ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας, ήτοι παράλειψη έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του άρθρου 9 παρ.4 του Ν. 3888/2010, βάσει της 2130/30-10-2019 απόφασης της Υπηρεσίας μας.
- Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης της Δ.Ε.Δ. η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης εξέδωσε το υπ'αριθμ. .../2/11-11-2019 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010, αλλά η προσφεύγουσα, μετά την πάροδο της σχετικής προθεσμίας, δεν το αποδέχθηκε.
- Συνεπεία αυτού, ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. που αφορούν τις χρήσεις 2008 και 2009.

Επειδή, το υπ' αριθμ. .../30-6-2014 πληροφοριακό έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Θεσσαλίας (αρ. πρωτ. εισερχ. .../14-7-2014), σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν ελέγχου της Επιθεώρησης Υγείας στο Γενικό Νοσοκομείο Λάρισας, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε πληθώρα παραστατικών – τιμολογίων σχετικά με την προμήθεια ιατρικών υλικών και εργαλείων προς το νοσοκομείο Λάρισας.

Επειδή, η αρχικά προβλεπόμενη προθεσμία του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.1 του Ν. 2238/94, ήτοι, εντός πέντε ετών από το τέλος του έτους στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης, προσδιορίζεται για τη χρήση 2008, μέχρι 31/12/2014 και για τη χρήση 2009 μέχρι την 31/12/2015.

Επειδή, το ως άνω πληροφοριακό δελτίο περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης εντός του αρχικά προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων, ήτοι την 30-6-2014, το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ήτοι στοιχείο αποδεικτικό της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, όμως αποδεδειγμένα έχει περιέλθει σε γνώση της αρμόδιας

Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης κατά το άρθρο 84 παρ.1 του Ν.2238/94, προθεσμίας και ως εκ τούτου οι πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. μπορούν να εκδοθούν μόνο εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και όχι πέραν αυτής, Ειδικότερα, για τη χρήση 2008, δεδομένου ότι το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής στο τελευταίο έτος της αρχικής πενταετούς παραγραφής, ο χρόνος παραγραφής παρεκτείνεται κατά ένα έτος, ήτοι μέχρι την 31/12/2015.

Επειδή, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 18-12-2019, συντελέσθηκε μετά την κατά το νόμο πενταετούς προθεσμίας, ήτοι 31/12/2015 και για τα δύο έτη, το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρων έχει υποπέσει σε παραγραφή, και ως εκ τούτου ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται δεκτός, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της από 14-01-2020 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ... και την **ακύρωση** των υπ' αριθμ.:

α).../18.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008)

β).../18.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009-31/12/2009)

γ).../18.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

δ).../18.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. .../18-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.443,65 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	1.284,38 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	3.728,03 €	0,00 €

2)Επί της υπ' αριθμ. .../18-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	52.973,82 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	41.086,50 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	94.060,32 €	0,00 €

3)Επί της υπ' αριθμ. .../18-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.905,49 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	1.954,28 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	3.859,77 €	0,00 €

4)Επί της υπ' αριθμ. .../18-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	40.160,41 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	41.188,52 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	81.348,93 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.