



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-09-2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: **2768**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604538

**E-Mail** : ded.ath@aade.gr

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. 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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

**3.** Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης

υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../25-02-2021 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα στην ....., στην οδό ..... αρ. ...., κατά:

α) Της υπ' αριθμ. .... /2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 ( χρήση 2013) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,

β) της υπ' αριθμ...../2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/012014- 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,

γ) της υπ' αριθμ...../2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/012013- 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,

δ) της υπ' αριθμ...../2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/012014- 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις από 21-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) της ίδιας Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../6-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., με αντικείμενο εργασιών την συντήρηση και επισκευή μηχανοκίνητων οχημάτων, 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:

**A.** Με την υπ' αριθμ. .... /2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, καταλογίσθηκε σε βάρος προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 ποσού 10.875,25€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν . 4509/2017 ποσού 12.106,33, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **22.981,58€**.

**Β.** Με την υπ' αριθμ. ....../2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, καταλογίσθηκε σε βάρος προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ποσού 1.130,48€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν. 4509/2017 ποσού 565,24, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **1.695,72€**.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, και τον αντιπαραβολικό έλεγχο διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ως κάτωθι:

1) Για τη χρήση 2013, εκατόν ογδόντα περιπτώσεις παράβασης και συγκεκριμένα 174 περιπτώσεις μη έκδοσης και 6 με ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου, κατά παράβαση των άρθρων 1 παρ. 1 και 7 παρ. 1, 4 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), συνολικής αξίας 51.448,33€, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ και

2) Για τη χρήση 2014, είκοσι περιπτώσεις παράβασης και συγκεκριμένα μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), συνολικής αξίας 5.348,04 €, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Δ.Ο.Υ., κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 21-12-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ. η οποία έλαβε υπόψη της το με αριθμ. πρωτ. ....../ΕΞ2020 δελτίο πληροφοριών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.) ΑΤΤΙΚΗΣ και την συνημμένη σε αυτό από 08-09-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της ίδιας Υπηρεσίας με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

**Γ.** Με την υπ' αριθμ. ....../2020 προσβαλλόμενη Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών καταλογίσθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2013- 31/12/2013, ποσού 9.620,41€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν. 4509/2017 ποσού 10.709,45€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **20.329,86€**.

**Δ.** Με την υπ' αριθμ. ....../2020 προσβαλλόμενη Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών καταλογίσθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2014- 31/12/2014, ποσού 1.000,04€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 500,02€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **1.500,06€**.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. στις κρινόμενες χρήσεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Πρώτος λόγος προσφυγής.

Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, στην κρινόμενη υπόθεση, των διατάξεων των άρθρων 2§4 και 84 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ), καθ' όσον αφορά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ σε συνδυασμό με το άρθρο 72§11 εδ. α' του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013.

Δεύτερος λόγος προσφυγής.

Πλημμελής, αυθαίρετη και αναπόδεικτη η αιτιολογία του ελέγχου ως προς τις επίμαχες πωλήσεις χωρίς έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο λόγω προσφυγής περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος τους 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.».

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ Ολομέλεια 1738/2017, ΣτΕ 732/2019 κ.ά.), η αρχή του κράτους δικαίου (άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιτάσσει η κατάσταση του φορολογούμενου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, κυρίως, των διατάξεων που αφορούν την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Απαιτείται, επομένως, να προβλέπεται στον νόμο προθεσμία παραγραφής, μετά τη λήξη της οποίας να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβάρυνσης (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κύρωσης. Η προθεσμία, εξάλλου, αυτή, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση των ως άνω αρχών λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων, η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, η δε λήξη αυτής πρέπει να προσδιορίζεται στον νόμο εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημόσιας αρχής. (ΣτΕ 1507/2020).

**Επειδή**, όπως έχει, περαιτέρω, κριθεί, η διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής πρέπει να είναι σχετικά σύντομη, ο δε κανόνας της πενταετούς παραγραφής που καθιερώνεται στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος ανταποκρίνεται στη συνταγματική αυτή απαίτηση (ΣτΕ Ολομέλεια 1738/2017). Νομοθετικές, εξάλλου, διατάξεις που προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει, επίσης, να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής, οι διατάξεις δε αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου (ΣτΕ 732/2019, 2934-2935/2017, 172/2018, 1623/2016), η οποία συμβάλλει στην τήρηση

στην πράξη της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών και, κατ' επέκταση, στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των διοικουμένων.

**Επειδή**, εξάλλου, στο άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι μετά την αντικατάσταση της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 αυτού με το άρθρο 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006 (Α' 276), ορίζονται τα εξής: «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. . . . 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. . . . ». Εξάλλου, στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 3522/2006 (Α' 276) και προ της συμπληρώσεώς του με το άρθρο 37 παρ. 7 του ν. 4141/2013 (Α' 81), ορίζονται τα ακόλουθα: «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) . . . ».

**Επειδή**, με τις περί παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και, συγκεκριμένα, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής στην επίδικη χρήση (2013) - ενόψει και της μεταβατικής διατάξεως του άρθρου 66 (ήδη 72) παρ. 11 εδ. α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170) – καθιερώνεται, ως κανόνας, η πενταετής παραγραφή των σχετικών φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου. Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου εισοδήματος και προσθέτου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας φορολογικής δήλωσης, με την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό, στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου απαριθμούνται περιοριστικά οι περιπτώσεις, κατά τις οποίες χωρεί παρέκταση της πενταετούς παραγραφής, χωρίς, όμως, σε αυτές να περιλαμβάνεται και η περιέλευση σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, στοιχείων που δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της. Παρέκκλιση από τον κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου εισάγεται, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84, στις οποίες προβλέπεται ότι η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση, κατά την οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως στηρίζεται σε συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι σε στοιχεία που, όπως έχει κατ' επανάληψη κριθεί (ΣτΕ 1628/2019, 2347, 2350, 2352, 2354 και 2356/2018, 2607/2018, 2934-2935/2017), είτε περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας για τον καταλογισμό φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση της ως άνω πενταετίας είτε η φορολογική αρχή δεν υποχρεούτο να συνεκτιμήσει εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής κατ' ενάσκηση της προβλεπόμενης εκ του νόμου αρμοδιότητάς της για λήψη των προσηκόντων μέτρων ελέγχου και έρευνας. Ειδικώς, για την περίπτωση κατά την οποία τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στη φορολογική αρχή κατά το τελευταίο έτος της προβλεπόμενης από τις ίδιες διατάξεις παραγραφής, στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 προβλέπεται η, κατά ένα έτος, παρέκταση της διάρκειάς της.

**Επειδή**, με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. δεν εισάγεται γενική ρύθμιση, παρέχουσα τη δυνατότητα ενιαύσιας παρεκτάσεως όλων των κατ' άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. παραγραφών των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, σε περιπτώσεις που υπόψη της φορολογικής αρχής τίθενται νέα κρίσιμα στοιχεία, δυνάμενα να στηρίξουν την, κατόπιν ελέγχου, έκδοση πράξης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. Πρόκειται, αντιθέτως, περί εξαιρετικής διατάξεως, η οποία εντάσσεται συστηματικά στις περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε.,

αποτελώντας ειδικότερη ρύθμιση, συμπληρωματική της περιπτώσεως β' της αυτής παραγράφου. Τούτο προκύπτει και από την παραπομπή των τελευταίων αυτών διατάξεων στο άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., με το οποίο η διαπίστωση της παράβασης του Κ.Β.Σ. συνδέεται με την ανεύρεση συμπληρωματικών στοιχείων - στοιχείων, δηλαδή, που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής σε χρόνο μεταγενέστερο της συμπλήρωσης της κατά κανόνα παραγραφής - έννοια ποιοτικώς διάφορη της περίπτωσης, κατά την οποία στοιχεία κρίσιμα για τη διαπίστωση της παράβασης και την επιβολή των σχετικών κυρώσεων τίθενται στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός του χρόνου της συνήθους παραγραφής, εντός, δηλαδή, πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Οι τελευταίες αυτές περιπτώσεις δεν καταλαμβάνονται, κατά συνέπεια, από τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., η οποία, εισάγουσα ειδικότερη παρέκκλιση από τις περί πενταετούς παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, είναι στενώς ερμηνευτέα, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ερμηνευθεί ως παρέχουσα την, υπό προϋποθέσεις, δυνατότητα ενιαύσιας παρεκτάσεως της συνήθους παραγραφής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Κατά μείζονα λόγο, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τυγχάνουσα αναλογικής εφαρμογής επί της πενταετούς παραγραφής, οι περιπτώσεις παρεκτάσεως της οποίας αποτέλεσαν, κατά τα ήδη εκτεθέντα, αντικείμενο ρύθμισης της παραγράφου 3 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. Ερμηνεία, κατά συνέπεια, επεκτείνουσα την εφαρμογή της ρύθμισης περί ενιαύσιας παρεκτάσεως της δεκαετούς παραγραφής επί της πενταετούς παραγραφής, είτε κατ' ευθεία είτε κατ' αναλογική εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., μη ευρίσκουσα επαρκές έρεισμα στο γράμμα του νόμου, δεν ικανοποιεί - ενόψει και της, κατά τα ανωτέρω, περιοριστικής απαρίθμησης των περιπτώσεων παρέκτασης της πενταετούς παραγραφής - τις απορρέουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις σαφήνειας και προβλεψιμότητας των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Το γεγονός, εξάλλου, ότι τυχόν παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής θα ήταν, ενδεχομένως, δικαιολογημένη, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες κρίσιμα στοιχεία φορολογικού ενδιαφέροντος τίθενται υπόψη των αρμοδίων αρχών σε χρόνο πλησίον της εκπνοής της προθεσμίας παραγραφής, δεν είναι, ενόψει των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας του φόρου και της ασφάλειας δικαίου, επαρκές για την ερμηνευτική συναγωγή αντίστοιχης ρυθμίσεως, για την οποία, αντιθέτως, απαιτείται ρητή και, πάντως, σαφής νομοθετική πρόβλεψη. (ΣτΕ 1054/2020 σκέψη 7)

**Επειδή**, 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, 2703/1997, 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, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

**Επειδή**, στην υπό εξέταση υπόθεση, κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ. ....../2020 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, έληγε ως προς το οικ. έτος 2014, την 31/12/2019.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει τον επίμαχο φόρο εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι η με αριθ. ....../2020 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, εκδόθηκε την 21-12-2020, ήτοι μετά την 31-12-2019 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι, ειδικά για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2013 – 31/12/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος έχει υποπέσει σε παραγραφή, **γίνεται αποδεκτός**.

**Επειδή** στο άρθρο **57 παρ.1 και 2 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.)** ορίζεται:

«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 στο άρθρο 49 παρ.3 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται:**

«3. 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι:

α) από τα στοιχεία του φακέλου, δεν ανακύπτει θέμα μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013.,

β) οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση,

ο χρόνος παραγραφής ορίζεται πενταετής και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, παραγράφηκε την 31/12/2019.

**Επειδή**, στην υπό εξέταση υπόθεση, κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ. ....../2020 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), έληγε ως προς ως άνω διαχειριστική περίοδο, την 31/12/2019.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει τον επίμαχο ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι η με αριθ. ....../2020 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, εκδόθηκε την 21-12-2020, ήτοι μετά την 31-12-2019 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι, ειδικά για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2013 – 31/12/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ έχει υποπέσει σε παραγραφή, **γίνεται αποδεκτός.**

**Επειδή** η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013**, γίνεται αποδεκτή ως προς τον

προβαλλόμενο λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών για την εν λόγω περίοδο.

Ως προς τον δεύτερο λόγω προσφυγής περί πλημμελούς και αυθαίρετης αιτιολογία του ελέγχου ως προς τις επίμαχες πωλήσεις χωρίς έκδοση φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε στην Υπηρεσία μας την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../6-11-2020 ενδικοφανή προσφυγή, κατά, και της με αριθμ. ....../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3 & 5 ν. 4337/2015, Διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο ΚΦΑΣ συνολικού ποσού 20.000,00€ για τις ίδιες, με την κρινόμενη υπόθεση, επίμαχες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε είκοσι (20) περιπτώσεις συνολικής αξίας 5.348,04 €, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.

Επί της ως άνω προσφυγής, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθ. **897/2021** Απόφαση, με την οποία έκανε μερικώς δεκτή την ως άνω προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας και τροποποίησε την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ **μόνο ως προς το μέρος** που αφορά τον επιμερισμό του επιβληθέντος προστίμου, ενώ απέρριψε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί πλημμελούς και αυθαίρετης αιτιολογία του ελέγχου ως προς την διαπίστωση από την φορολογική αρχή των ως άνω επίμαχων παραβάσεων.

**Επειδή**, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../25-02-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ..... και συγκεκριμένα:

Α. Την ακύρωση:

1) Της υπ' αριθμ. ....../2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,

2) της υπ' αριθμ...../2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω

παραγραφής, σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό.

Β. Την επικύρωση:

1) Της υπ' αριθμ...../2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/012014- 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,

2) της υπ' αριθμ...../2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/012014- 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ.

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

**Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013**

**Φορολογία Εισοδήματος (Αριθ. Πράξης ...../2020)**

|                             |              |
|-----------------------------|--------------|
| <b>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014</b> |              |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος   | 0,00€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ      | 0,00€        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>  | <b>0,00€</b> |

**Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης ...../2020)**

|                                        |               |
|----------------------------------------|---------------|
| Διαφορά φόρου                          | 0,00€         |
| Πρόστιμο άρθρου 58/58 <sup>A</sup> ΚΦΔ | 0,00€         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>             | <b>0,00€.</b> |

**Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2014**

**Φορολογία Εισοδήματος (Αριθ. Πράξης ...../2020)**

|                             |                  |
|-----------------------------|------------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014</b> |                  |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος   | 1.130,48€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ      | 565,24€          |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>  | <b>1.695,72€</b> |

**Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης ...../2020)**

|                                        |                   |
|----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                          | 1.000,04€         |
| Πρόστιμο άρθρου 58/58 <sup>Α</sup> ΚΦΔ | 500,02€           |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>             | <b>1.500,06€.</b> |

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  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.