



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25.09.2023

Αριθμός απόφασης: 739

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. 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».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** δια του του νομίμου εκπροσώπου της με **ΑΦΜ:**....., κατά: α) της με αριθμό/**24.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2015 – 31.12.2015**, β) της με αριθμό**24.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016**, γ) της με αριθμό/**24.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2015 – 31.12.2015** και δ) της με αριθμό**24.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016** του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**και του μοναδικού εταίρου και νομίμου εκπροσώπου της με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμό/**24.03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2015** του προϊσταμένου του αναγνωρίσθηκε ζημία ύψους 15.455,07€, (έναντι της δηλωθείσας ζημίας 15.498,27€), κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας αξίας ύψους 43,20€.

-Με τη με αριθμό/**24.03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2016** του προϊσταμένου τουαναγνωρίσθηκε ζημία ύψους 27.384,08€ (έναντι της δηλωθείσας ζημίας 27.498,25€),

κατόπιν της μη αναγνωρισθείσας μεταφερόμενης ζημίας παρελθουσών χρήσεων ύψους 43,20€ και της διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης ύψους 70,97€.

-Με τη με αριθμό/24.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2015 – 31.12.2015** του προϊσταμένου τουκαταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 21.207,53€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 10.388,02€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 31.595,55€ κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 92.079,71€ προς κυπριακές επιχειρήσεις και ότι δεν δηλώθηκαν φορολογητέες εκροές αξίας 43,20€ με αναλογούντα ΦΠΑ 23% ύψους 9,93€.

-Με τη με αριθμό/24.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016** του προϊσταμένου του καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 18.013,45€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 9.006,76€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 27.020,21€, κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 76.478,59€ προς κυπριακές επιχειρήσεις και ότι δεν δηλώθηκαν φορολογητέες εκροές αξίας ύψους 70,97€ με αναλογούντα ΦΠΑ 24% ύψους 17,03€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στις από03.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του για τη φορολογική περίοδο **01.01.2015 – 31.12.2016**, βάσει του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1124/2015, ΠΟΛ1036/2017, 1067/2018, του ν. 2859/2000 και του ΚΦΔ, δυνάμει της υπ' αρ.....16.07.2020 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-1.Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.- Παραγραφή εξουσίας φορολογικής αρχής για επιβολή φόρου κατά άρθρο 36 ΚΦΔ. Τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 έχουν υποπέσει σε παραγραφή το έτος 2021 και 2022 αντίστοιχα. Η διαφορά φόρων στα έτη αυτά προέκυψε από τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που διενεργήθηκαν προς τις κυπριακές επιχειρήσεις για τις

οποίες δεν υποβλήθηκε σχετικό αίτημα κοινοτικής συνδρομής προς τις φορολογικές αρχές της Κύπρου εντός της πενταετίας ,Κατόπιν του με αρ. πρωτ...../26.01.2021 σχετικού αιτήματος της φορολογικής αρχής για χορήγηση αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της τα στοιχεία που αφορούσαν τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Συνεπώς εσφαλμένα η φορολογική αρχή για το δικαίωμα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλείται το αίτημα κοινοτικής συνδρομής που υπέβαλε στις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας που αφορούσαν αποκτήσεις (αγορές) της από την Βουλγαρία προκειμένου να παρατείνει κατά ένα έτος τον έλεγχο από την ημερομηνία απάντησης των Βουλγαρικών αρχών κατά άρθρο 36 παρ. 2 περ. β ΚΦΔ

-2.Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Ελλειπής αιτιολογία- Μη επιτρεπτή επέκταση αντικειμένου ελέγχου ΦΠΑ.

-3.Πλάνη περί τα πράγματα –Εσφαλμένη κρίση περί μη ύπαρξης των απαιτούμενων αποδεικτικών στοιχείων για την εφαρμογή της ΠΟΛ1201/29.10.1999-Ανατροπή βάρους απόδειξης.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος...».

Επειδή η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.».

άρθρο 131: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

άρθρο 138: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της

Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών».

άρθρο 273: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Επειδή ο Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει:

άρθρο 2: «1. Κατά την έννοια του παρόντος κανονισμού, ισχύουν οι εξής ορισμοί: ..ζ) «ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών»: η παράδοση αγαθών η οποία πρέπει να δηλώνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στο άρθρο 262 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ • ..ια) «διοικητική έρευνα»: όλοι οι έλεγχοι, οι επαληθεύσεις και οι άλλες ενέργειες που διεξάγονται από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους για τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ • ιβ) «αυτόματη ανταλλαγή»: η συστηματική, χωρίς προηγούμενη αίτηση, ανακοίνωση προκαθορισμένων πληροφοριών σε άλλο κράτος μέλος • ιγ) «αυθόρμητη ανταλλαγή»: η μη συστηματική κοινοποίηση πληροφοριών, ανά πάσα στιγμή και χωρίς προηγούμενο αίτημα, σε άλλο κράτος μέλος • ..»

άρθρο 7: «1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ανακοινώνει τις πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1, συμπεριλαμβανομένων όσων αφορούν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιπτώσεις. 2. Χάριν της διαβίβασης των πληροφοριών που αναφέρει η παράγραφος 1, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση προβαίνει, εάν συντρέχει λόγος, στις αναγκαίες διοικητικές έρευνες για να αποκτήσει τις πληροφορίες αυτές... 5. Για την απόκτηση των επιζητούμενων πληροφοριών ή τη διεξαγωγή της αιτηθείσας διοικητικής έρευνας, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ή η διοικητική αρχή προς την οποία η τελευταία παρέπεμψε το θέμα, ενεργεί όπως θα ενεργούσε και για ίδιο λογαριασμό ή κατ' αίτηση άλλης αρχής του δικού της κράτους μέλους».

άρθρο 10: «Η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση παρέχει τις πληροφορίες τις οποίες αναφέρουν τα άρθρα 7 και 9, το συντομότερο δυνατόν, και το αργότερο τρεις μήνες μετά την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης. Ωστόσο, στην περίπτωση που οι σχετικές πληροφορίες βρίσκονται ήδη στη διάθεση της αρχής στην οποία υποβάλλεται η αίτηση, η προθεσμία μειώνεται σε ένα μήνα κατ' ανώτατο όριο».

άρθρο 13: «1. Η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους διαβιβάζει, χωρίς προηγούμενη αίτηση, τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1 στην αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου κράτους μέλους, στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν θεωρείται ότι οι φόροι επιβάλλονται στο κράτος μέλος προορισμού και οι πληροφορίες που παρέχει το κράτος μέλος καταγωγής είναι αναγκαίες για την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου του κράτους μέλους προορισμού, β) όταν ένα κράτος μέλος έχει λόγους να πιστεύει ότι διαπράχθηκε ή ενδέχεται να διαπράχθηκε παραβίαση της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος, γ) όταν υφίσταται κίνδυνος διαφυγής φορολογικών εσόδων στο άλλο κράτος μέλος. 2. Η ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση γίνεται είτε αυτόματα, σύμφωνα με το άρθρο 14, είτε αυθόρμητα, σύμφωνα με το άρθρο 15. 3. Οι πληροφορίες διαβιβάζονται μέσω τυποποιημένων εντύπων τα οποία εκδίδονται με τη διαδικασία του άρθρου 58 παράγραφος 2».

άρθρο 17: «1. Κάθε κράτος μέλος αποθηκεύει σε ηλεκτρονικό σύστημα τις ακόλουθες πληροφορίες: α) τις πληροφορίες τις οποίες συλλέγει σύμφωνα με το κεφάλαιο 6 του τίτλου XI της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, β) τα δεδομένα σχετικά με την ταυτότητα, τη δραστηριότητα, τη νομική μορφή και τη διεύθυνση των προσώπων στα οποία έχει χορηγήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και τα οποία δεδομένα έχουν συλλεγεί κατ' εφαρμογή του άρθρου 213 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καθώς και την ημερομηνία κατά την οποία χορηγήθηκε ο εν λόγω αριθμός γ) τα δεδομένα σχετικά με τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγήσει και είναι πλέον άκυροι, καθώς και τις ημερομηνίες κατά την οποία ακυρώθηκαν αυτοί οι αριθμοί, και δ) τις πληροφορίες τις οποίες συλλέγει δυνάμει των άρθρων 360, 361, 364 και 365 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καθώς και, από την 1η Ιανουαρίου 2015, τις πληροφορίες τις οποίες συλλέγει δυνάμει των άρθρων 369γ, 369στ και 369ζ της εν λόγω οδηγίας. 2. Οι τεχνικές λεπτομέρειες όσον αφορά την αυτόματη αναζήτηση των πληροφοριών για τις οποίες γίνεται λόγος στην παράγραφο 1 στοιχεία β), γ) και δ) καθορίζονται με τη διαδικασία του άρθρου 58 παράγραφος 2».

άρθρο 18: «Προκειμένου να είναι δυνατή η χρησιμοποίηση των πληροφοριών που μνημονεύονται στο άρθρο 17 στο πλαίσιο των προβλεπόμενων από τον παρόντα κανονισμό διαδικασιών, οι εν λόγω πληροφορίες πρέπει να διατίθενται επί πενταετία τουλάχιστον μετά τη

λήξη του πρώτου ημερολογιακού έτους κατά το οποίο επιβάλλεται να δίδεται πρόσβαση στις πληροφορίες».

άρθρο 21: «1. Κάθε κράτος μέλος παραχωρεί στην αρμόδια αρχή οποιουδήποτε άλλου κράτους μέλους αυτόματη πρόσβαση στις πληροφορίες που αποθηκεύονται σύμφωνα με το άρθρο 17. 2. Προκειμένου για τις πληροφορίες που μνημονεύονται στο άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο α), είναι, οπωσδήποτε, προσπελάσιμες οι ακόλουθες επιμέρους πληροφορίες: α) οι αριθμοί φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χορηγεί το κράτος μέλος που λαμβάνει τις πληροφορίες, β) η συνολική αξία όλων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και η συνολική αξία όλων των ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών προς πρόσωπα στα οποία έχει χορηγηθεί αριθμός μητρώου ΦΠΑ σύμφωνα με το στοιχείο α) από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος που παρέχει τις πληροφορίες, γ) οι αριθμοί μητρώου ΦΠΑ των προσώπων που πραγματοποιήσαν τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β), δ) η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β) και έχουν πραγματοποιηθεί από καθένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο στοιχείο γ) σε κάθε πρόσωπο που έχει αριθμό μητρώου ΦΠΑ όπως προβλέπεται στο στοιχείο α), ε) η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β) και έχουν πραγματοποιηθεί από καθένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο στοιχείο γ) σε κάθε πρόσωπο που έχει λάβει αριθμό μητρώου ΦΠΑ από κάποιο άλλο κράτος μέλος υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις: i) η πρόσβαση συνδέεται με έρευνα για εικαζόμενη απάτη».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ΚΦΔ, ως ίσχυε κατά τα έτη 2015 και 2016, ορίζεται ότι: «1 Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από

οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

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

Επειδή, με το άρθρο 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... **3.** Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.2859/2000: «**1.** Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.....»

Επειδή, εν προκειμένω από τις από03.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με έδρα επί της οδού στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους 01.01.2015 – 31.12.2015 και 01.01.2016 – 31.12.2016 δραστηριοποιούνταν στο χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού και υποδημάτων, τηρούσε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από το διενεργήθηκε έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2016 βάσει του ν. 4172/2013 και των ΠΟΛ 1124/2015, ΠΟΛ1036/2017, 1067/2018, του ν. 2859/2000 και του ΚΦΔ, και την αρ. Δ. ΟΡΓ. Α 1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 (Β' 1702) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί έναρξης λειτουργίας των ΕΛΚΕ, δυνάμει της υπ' αρ...../16.07.2020 σχετικής εντολής ελέγχου.

Στο πλαίσιο των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ 1124/2015, ως προς τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων η φορολογική αρχή έστειλε στις11.2021 το με αρ. πρωτ. αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις βουλγαρικές αρχές για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/VIES, μοναδικό προμηθευτή της προσφεύγουσας (με είδη ιματισμού και υποδημάτων).

Ανταποκρινόμενη η φορολογική αρχή της Βουλγαρίας απέστειλε στις 30.03.2022 ηλεκτρονικά το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/.....03.2022 έγγραφο, απ' όπου δεν προέκυψαν διαφορές ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των ετών 2015 και 2016 από την ως άνω βουλγαρική επιχείρηση (σελ. 30 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ).

Περαιτέρω από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διενήργησε πωλήσεις προς κυπριακές επιχειρήσεις (όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελ.18 -26 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ) και εξέδωσε τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ συνολικής αξίας 92.079,71€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 - 31.12.2015 και συνολικής αξίας 76.478,59€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016 - 31.12.2016.

Για τις συναλλαγές αυτές η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου (κατόπιν του με αρ. πρωτ./26.01.2021 σχετικού αιτήματος της φορολογικής αρχής για χορήγηση αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων) τα κάτωθι:

- ✓ Αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου(CMR,BILL OF LANDING)
- ✓ Δελτίο αποστολής, στο οποίο να αναγράφεται ο αριθμός του μεταφορικού μέσου με το οποίο πραγματοποιήθηκε η μεταφορά και υπογραφή του παραλαβόντος τα εμπορεύματα.
- ✓ Φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος
- ✓ Αντίγραφα των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά ΦΙΧ αυτοκινήτου τόσο κατά την άφιξή του στην Ελλάδα όσο και κατά την αναχώρησή του στο άλλο κράτος μέλος, στην Κύπρο.
- ✓ Αντίγραφα αποδείξεων τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων τόσο εντός της χώρας όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που αποδεικνύει την άφιξη του φορτηγού αυτοκινήτου στην Ελλάδα και η επιστροφή του στην Κύπρο.
- ✓ Οι περισσότερες συναλλαγές είχαν εξοφληθεί με μετρητά

Τα δε αντίγραφα των ενυπόγραφων βεβαιώσεων των αντισυμβαλλόμενων για την παραλαβή των εμπορευμάτων με ημερομηνία 18.02.2021 που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν έγιναν δεκτά επειδή συντάχθηκαν πολύ αργότερα από την έκδοση των φορολογικών στοιχείων των υπό κρίση ετών 2015 και 2016, δηλ. πέραν της δέκατης ημέρας του μήνα που έπεται της παράδοσης όπως προβλέπεται στον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011.

Καθόσον τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για τις πωλήσεις φορολογικής περιόδου **01.01.2015 - 31.12.2015** συνολικής αξίας 92.079,71€ και φορολογικής περιόδου **01.01.2016 - 31.12.2016** συνολικής αξίας 76.478,59€ προς τις αντισυμβαλλόμενες κυπριακές επιχειρήσεις δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής επικράτειας για τη μη επιβολή ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 2859/2000 και της ΑΥΟ 1201/1999, οι ως άνω συναλλαγές κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως φορολογητέες πράξεις, υπαγόμενες σε συντελεστή φόρου 23% , όπως ίσχυε μέχρι την 31.05.2016 και 24%, ως ισχύει από 01.06.2016 και μετά.

Κατόπιν των ανωτέρω συντάχθηκε η από03.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2016.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2015 - 31.12.2016 εκδόθηκαν στις 24.03.2023 και κοινοποιήθηκαν στις 27.03.2023, ημέρα Δευτέρα και ώρα 14.00' μ.μ., στην υπάλληλο της προσφεύγουσας, που βρισκόταν στην έδρα της προσφεύγουσας στη, (συντάχθηκε έκθεση επίδοσης).

Επειδή, στην κρινόμενη περίπτωση, η ημερομηνία κατά την οποία έπρεπε να υποβληθεί η τελευταία περιοδική δήλωση ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 ήταν στις 29-01-2016 (ημέρα Παρασκευή) και για το έτος 2016 ήταν στις 31-01-2017 (ημέρα Τρίτη).

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., η φορολογική αρχή καταρχήν είχε δικαίωμα έκδοσης πράξης για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 - 31.12.2015 μέχρι την 31.12.2021, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016 - 31.12.2016 μέχρι την 31.12.2022.

Για τη προσδιορισθείσα διαφορά φόρου φορολογικής περιόδου 01.01.2015-01.01.2016, απορρέουσα από την αμφισβήτηση των φερόμενων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, η φορολογική αρχή στηρίχθηκε σε στοιχεία που είχε στη διάθεσή της εντός της πενταετίας, ήτοι φορτωτικές bill of landing - Ryanair (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), τις ενυπόγραφες βεβαιώσεις παραληπτών με ημερομηνία 18.02.2021, αποδείξεις πληρωμής όπως αποτυπώνονται στους υποβαλλόμενους από την προσφεύγουσα πίνακες με τα εκδοθέντα τιμολόγια των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς τις κυπριακές επιχειρήσεις ετών 2015 και 2016) κατόπιν του με αρ. πρωτ./26.01.2021 σχετικού αιτήματος του ελεγκτικού κέντρου.

Ο έλεγχος της φορολογικής αρχής ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας ολοκληρώθηκε στις 24.03.2023 και συντάχθηκε η οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις κατά την ίδια ημερομηνία.

Επειδή, για τις ως άνω αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, από την ελέγχουσα φορολογική αρχή, δεν υποβλήθηκε αίτημα στην Δ/νση Ελέγχων, τμήμα ΣΤ - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του ΦΠΑ, για παροχή πληροφοριών, ως προς τις λήπτριες κυπριακές επιχειρήσεις, από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασής τους και ιδιαίτερα την κρίση της αρμόδιας κυπριακής φορολογικής αρχής, για το αν οι συγκεκριμένες συναλλαγές συνιστούν πράξεις φορολογητέες (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) εντός της δικής της επικράτειας.

Επειδή, τούτων δοθέντων η όψιμη (πέραν της πενταετίας) εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των στοιχείων που αφορούσαν τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς της λήπτριες κυπριακές επιχειρήσεις αντίκειται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Συνεπώς δεν συντρέχει περίπτωση παρατάσεως του πενταετούς χρόνου παραγραφής, βάσει του αρ. 36 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από τις οποίες προέκυψαν οι διαφορές φόρου στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους 01.01.2015 – 01.01.2016 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ.

Στην κρινόμενη υπόθεση ο λόγος επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής μέχρι 30.03.2023 συντρέχει μόνο ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Βουλγαρία βάσει του με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/24.03.2022 εγγράφου της ΔΟΣ με ημερομηνία παραλαβής στις 30.03.2022 (σε απάντηση του με αρ. πρωτ. /04.11.2021 αιτήματος του προς τις βουλγαρικές αρχές), κατά άρθρο 36 παρ. 2 περ. β' του ΚΦΔ, για τις οποίες, ωστόσο, δεν προέκυψαν διαφορές φόρου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους 01.01.2015 – 31.12.2015 και 01.01.2016 – 31.12.2016, έχει υποπέσει σε παραγραφή βάσει του άρθρου 36 §1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής, είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των έτερων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από ...**04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία με **ΑΦΜ:** και την **ακύρωση:** α) της με αριθμό**24.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2015 – 31.12.2015**, β) της με αριθμό/ **24.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016**, γ) της με αριθμό/ **24.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2015 – 31.12.2015** και δ) της με αριθμό/ **24.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου,

φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016** του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

-Η με αριθμό/24.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2015 – 31.12.2015** του προϊσταμένου

	Βάσει δήλωσης Ποσά σε €	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης Ποσά σε €
ζημία έτους 2015	15.498,27	15.455,07	15.498,27

Η με αριθμό/24.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016** του προϊσταμένου του

	Βάσει δήλωσης Ποσά σε €	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης Ποσά σε €
ζημία έτους 2016	27.498,25	27.384,08	27.498,25

Η με αριθμό24.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2015 – 31.12.2015** του προϊσταμένου του

	Ποσά σε €	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	21.207,53	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	10.388,02	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	31.595,55	0,00

Η με αριθμό24.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016** του προϊσταμένου του

	Ποσά σε €	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	18.013,45	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	9.006,76	0,00

Σύνολο φόρου για καταβολή	27.020,21	0,00
---------------------------	-----------	------

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

Ακριβές αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της