



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07-02-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 349

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει, κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2016** και της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01/01/2016 - 31/12/2016**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών .

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δια μέσω της νομίμου εκπροσώπου της, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 35.148,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας, ποσού 17.574,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **52.722,00€**.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 28.923,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας, ποσού 14.461,50€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **43.384,50€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2016.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύριο αντικείμενο εργασιών, ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων και τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έτος 2016.

Απία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε:

α) η λήψη **έξι (6) φορολογικών στοιχείων** (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών) στη χρήση 2016, από τον εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας **16.500,00 €**, πλέον Φ.Π.Α. 23% ήτοι **3.795,00 €** τα οποία είχαν κατασχεθεί με την υπ' αριθ. **έκθεση κατάσχεσης** κατόπιν της με αριθ. **πρόσκλησης** του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

β) το με αριθ. Πρωτ..... **Δελτίο Πληροφοριών** της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Πατρών), με συνημμένη την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία, από το αποτέλεσμα του οποίου η εν λόγω εταιρεία κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη με αποτέλεσμα οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις κατά το φορολογικό έτος 2016, είναι εικονικές-ανύπαρκτες. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εν λόγω εταιρεία ήταν και η προσφεύγουσα.

Βάσει των ανωτέρω και κατόπιν του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία ότι έλαβε και καταχώρησε στα απλογραφικά βιβλία της, κατά το φορολογικό έτος 2016, έντεκα (11) εικονικά, στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, (Τ.Π.Υ.), συνολικής καθαρής αξίας **121.200,00 €**, πλέον Φ.Π.Α. **28.923,00 €**, και συγκεκριμένα:

- α) έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης συνολικής καθαρής αξίας **16.500,00 €**, πλέον ΦΠΑ **3.795,00 €** και
β) πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης, συνολικής καθαρής αξίας **104.700,00 €**, πλέον ΦΠΑ **25.128,00 €**.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ. **Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου** του άρθρου 28 ΚΦΔ το οποίο κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας. Αφού ελήφθη υπόψη το υπόμνημα της προσφεύγουσας και η απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 καθώς δεν υφίστανται οι αναγκαίες προϋποθέσεις (ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων) για την παράταση της προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία.
2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις περιέχουν ελλιπή και μη εμπεριστατωμένη αιτιολογία.
3. Τα ένδικα φορολογικά στοιχεία αφορούν πραγματικές συναλλαγές. Ακόμα και αν κριθεί ότι αποδεικνύεται από τον έλεγχο το συναλλακτικώς ανύπαρκτο των εκδοτών, η ίδια, σε κάθε περίπτωση, τελούσε σε καλή πίστη ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό αυτών.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αυτές ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (ήτοι πριν την τροποποίηση αυτών από τις διατάξεις των άρθρων 31 και 32 του ν. 4646/2019 – Α' 201) όριζαν τα εξής:

«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) [...]

3) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», περαιτέρω δε, με τις διατάξεις του άρθρου 66§27 του ν. 4646/2019 (Α' 201) ορίστηκε ότι «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του

παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.27^α του άρθρου 66 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201):

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«**1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:**

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, Εν.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, ...

[...]

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

5) [...] **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2057/25-09-2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», αναφέρεται ότι:

«**Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.** Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων. Με

αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 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».

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν. 4646/2019.

Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζουν τα εξής:

«α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

(αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

(αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.

«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 παρ. 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 την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α'151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). 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». Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, **μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.**

4.3. Σημειώνεται δε ότι, για τις χρήσεις 2012 και 2013 (ειδικά για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια και για το φορολογικό έτος 2014) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου και δεν απαιτείται η διαπίστωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ΚΦΔ σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (σχετ. παρ. 10 και 22 του άρθρου 70 του ΚΦΔ).

5. Τέλος κατόπιν έκδοσης και των υπ' αρ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπενθυμίζονται οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με τη με αριθ. Ο ΔΕΛ Η 1130255 ΕΞ 2020/5.11.2020 οδηγία αναφορικά με την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής

Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση μέχρι τις 31/12 του εν λόγω έτους.».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για το φορολογικό έτος 2016 έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31/12/2022 καθώς δεν υφίστανται οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την παράταση της προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε κατά το φορολογικό έτος 2016, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ, ενώ μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις: α) η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με διαφορά κύριου φόρου ύψους 35.148,00€ και β) η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με χρεωστικό υπόλοιπο 28.923,00€.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, έχει εφαρμογή η υπ' αριθ. Ε. 2057/2023 εγκύκλιος διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ και δεν πρέπει να εκδοθούν σε βάρος της προσφεύγουσας πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ κατά το φορολογικό έτος 2016, καθόσον:

- ✓ Η διαφορά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ανέρχονται σε 35.148,00€ και 28.923,00€ αντίστοιχα, όρια, τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ποσά (100.000€ ή 50.000€ αντίστοιχα),
- ✓ Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μετά το πέρας της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης εισοδήματος ή της τελευταίας δήλωσης ΦΠΑ, ήτοι μετά την 31^η/12/2022.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρων στο φορολογικό έτος 2016, βασίμως προβάλλεται και πρέπει να γίνει αποδεκτός με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: 1) της εταιρείας με την επωνυμία, και 2) της, υπό την ιδιότητά της ως νομίμου εκπροσώπου της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, και την ακύρωση:

- α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και
- β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

- **Εισόδημα**

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
52.722,00	0,00

- **ΦΠΑ**

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει απόφασης ΔΕΔ
43.384,50	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/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.