



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 259

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 12/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ. /04.09.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011,

β) της υπ' αριθ. /04.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /04.09.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011, και την υπ' αριθ. /04.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο

01/01/2011 – 31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Επί της από 12/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του – ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /04.09.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω λήψης τριάντα πέντε (35) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 99.324,50€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 12 και 18 του ΠΔ186/1992 (ΚΒΣ), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, σε συνδυασμό με τις ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ, περί προστίμου ποσού 2.500,00€.

Με την υπ' αριθ. /04.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 51.278,56€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας άρθρου 1 ν.2523/1997 ποσού 61.534,27€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.414,74€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 118.227,57€, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 99.324,50€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 04/09/2023 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ και εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /29.12.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 ν.2238/1994 περί παρέκτασης της παραγραφής επί λήψης συμπληρωματικών στοιχείων κατά το τελευταίο έτος. Το έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ για τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων δεν αποτελεί «νέο στοιχείο».
2. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Άρνηση εικονικότητας. Καλή πίστη.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 70 παρ. 10 του ΚΦΔ ορίζει ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών,*

προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, 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...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος...».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου 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...».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31η.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 53/2023 κρίθηκε ότι: «... [με τις προμνησθείσες αποφάσεις ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, ΣτΕ 172/2018 και ΣτΕ 173/2018] σύμφωνα με τις οποίες «συμπληρωματικά στοιχεία» είναι εκείνα που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, και όχι εκείνα τα οποία δίδουν απλώς έναυσμα ή αφορμή για έναρξη φορολογικού ελέγχου ορισμένου προσώπου, ή τα οποία αποτελούν αντικείμενο αξιολογήσεως ή επεξεργασίας εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης, χωρίς όμως να τεκμηριώνουν (στο πλαίσιο της άμεσης ή έμμεσης απόδειξης) την ύπαρξη μη δηλωθείσης φορολογητέας ύλης...».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ./20.12.2022 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ (αριθ. πρωτ. εισερχόμενου/21.12.2022), κατόπιν λήψης της από 13/10/2022 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ που αφορά την ατομική επιχείρηση του - ΑΦΜ, σύμφωνα με το οποίο ο προαναφερθείς δεν είχε βρεθεί στη δηλωθείσα έδρα του, δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα έτη 2010 – 2020, ενώ κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 είχε λάβει 5 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 68.550,00€, αφήνοντας υπόνοια εικονικών συναλλαγών. Προς τούτο συντάχθηκε η από 16/06/2023 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με την οποία κρίθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από τον προαναφερθέντα εκδότη, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, τριάντα πέντε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 99.324,50€.

Το υπ' αριθ. πρωτ. 41667/20.12.2022 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ εκλήφθηκε ως συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 70 παρ. 6 του ΚΦΔ που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής κατά το έτος 2022, δη πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής (31/12/2017) και κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής (31/12/2022), με αποτέλεσμα το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), να καταστεί ενδεκαετές, δη έως τις 31/12/2023, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/1997.

Επειδή, το υπ' αριθ. πρωτ./20.12.2022 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, που περιήλθε σε γνώση της ελεγκτικής αρχής πέραν της πενταετίας και κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 70 παρ. 6 του ΚΦΔ, καθότι δεν ερείδεται σε ήδη συνταχθείσα για τον εκδότη έκθεση ελέγχου με ελεγκτικές επαληθεύσεις που να τεκμηριώνουν την εικονικότητα και να οδηγούν στο πόρισμα του ελέγχου, αλλά δίνει απλώς έναυσμα για έναρξη φορολογικού ελέγχου στον προσφεύγοντα, ώστε οι επίμαχες συναλλαγές να αποτελέσουν αντικείμενο επεξεργασίας και αξιολόγησης εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής. Η δε έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ για τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων συντάχθηκε στις 16/06/2023, ήτοι μετά την αποστολή του ως άνω υπ' αριθ. πρωτ./20.12.2022 πληροφοριακού δελτίου και δη μετά το πέρας της οριζόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 ν.2238/1994 δεκαετούς παραγραφής (για τον προσφεύγοντα).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 04/09/2023, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμου ΚΒΣ για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, την 31/12/2022, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 9 παρ. 5 του ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./12.10.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... - ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

1. την **ακύρωση** της υπ' αριθ./04.09.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011, λόγω παραγραφής, και
2. την **ακύρωση** της υπ' αριθ./04.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011), λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./04.09.2023 πράξη επιβολής προστίμου
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	2.500,00€	0,00€	-2.500,00€

**Η υπ' αριθ./04.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	51.278,56€	0,00€	-51.278,56€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 του ν.2523/1997	61.534,27€	0,00€	-61.534,27€
Εισφορά αλληλεγγύης	5.414,74€	0,00€	-5.414,74€
Σύνολο για καταβολή	118.227,57€	0,00€	-118.227,57€

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

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.