



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1327

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

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 από **18/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή : 1) της **ανώνυμης εταιρείας** με την επωνυμία « **Α.Ε.**», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο 3^ο χλμ. Ε.Ο. –, 2) του του, με **ΑΦΜ**, ως Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας, 3) του του, με **ΑΦΜ**, ως προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας και 4) του – του, με **ΑΦΜ**, ως αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας, κατά της με αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **18/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής : 1) της **ανώνυμης εταιρείας** με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**», με **ΑΦΜ**, 2) του του, με **ΑΦΜ**, 3) του του, με **ΑΦΜ**, και 4) του – του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**», με **ΑΦΜ**, που συστήθηκε το έτος 1988 και βρίσκεται σε λειτουργία, νομιμοποιείται ενεργητικώς για την άσκηση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της εκδοθείσας σε βάρος της με αριθ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

Επειδή περαιτέρω, η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ασκείται από τον δεύτερο προσφεύγοντα του, με **ΑΦΜ**, υπό την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου της ανώνυμης εταιρείας και από τον τρίτο προσφεύγοντα, του, με **ΑΦΜ**, υπό την ιδιότητα του προέδρου της ως άνω ανώνυμης εταιρείας, ενώ έχοντες άμεσο και προσωπικό έννομο συμφέρον κατά το άρθρο 64 του Κ.Δ.Δ. και του άρθρου 50 παρ. 4 του ν. 4987/2022, καθότι μνημονεύονται συγκεκριμένα στην προσβαλλόμενη πράξη ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, παραδεκτώς αρχικά στρέφονται με την ενδικοφανή προσφυγή κατά της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ασκείται από τον τέταρτο προσφεύγοντα του – του, με ΑΦΜ, υπό την ιδιότητα του αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας, ενώ δεν μνημονεύεται συγκεκριμένα στην προσβαλλόμενη πράξη, δεν νομιμοποιείται στην άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγή, η οποία απορρίπτεται, ως απαράδεκτως υποβληθείσα για το συγκεκριμένο πρόσωπο.

Με την αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 206.865,08€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος, ύψους 253.858,90€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 465.407,98€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012), δυνάμει της με αριθ. /29-09-2023/25-09-2023 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, με τη αριθ./30-09-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω ανώνυμης εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο κρέατος, πρόστιμο συνολικού ύψους 12.429,41€, λόγω λήψης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του με αριθ./15-02-2012 αθεώρητου τιμολογίου πώλησης αγαθών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 752,000,00 πλέον ΦΠΑ 173.075,00€, με μερικώς εικονική αξία 124.292,11€ πλέον ΦΠΑ 28.587,19€, λόγω υπερτιμολόγησης, βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013, παράβαση που επέσυρε τις κυρώσεις της περ. ε΄ της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και συγκεκριμένα πρόστιμο ύψους 10% του μέρους της εικονικής καθαρής αξίας, ήτοι, 12.429,41€ (124.292,11x 10%). Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας βάσει της από 31/12/2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε εκτέλεση των με αριθ. /2018 και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /09-01-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αρ. πρωτ. Εισερ.ΕΜΠ .../15-01-2020 Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας) και η συνημμένη σε αυτό από 31/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με την οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, λόγω υπόνοιας διενέργειας εικονικών συναλλαγών (σχετική και η με ΑΒΜ: Ε.Ο.Ε./2019 εισαγγελική παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος). Κατά της με αριθ./30-09-2021 πράξης επιβολής προστίμου ασκήθηκε η με αριθ./29-10-2021 ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η με αριθ./21-02-2022 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας. Η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε δικαστική προσφυγή χωρίς να έχει εκδοθεί απόφαση μέχρι τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας η με αριθ./29-09-2023 εντολή μερικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 του ιδίου ως άνω νόμου, καθότι θεωρήθηκαν συμπληρωματικά στοιχεία.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης φόρου εισοδήματος, έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή. Οι πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετή.
2. Με την αριθ./2022 αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Άρτας, ο δεύτερος και ο τρίτος εκ των προσφευγόντων, υπό την ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου και του Προέδρου του Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας, κηρύχθηκαν αθώοι για την κατηγορία της αποδιδόμενης εικονικής συναλλαγής. Εφαρμογή του άρθρου 5 (παρ. 2) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας – ουσιαστικό δεδουλευμένο – εφαρμογή της αρχής «ne bis in idem».
3. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων χρήσης 2012, λόγω κατάργησης του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 – αναδρομική αρχή επιεικέστερης διάταξης – εφαρμογή εγκυκλίου Ε. 2057/2023 της Α.Α.Δ.Ε.
4. Νόμω και ουσία αβάσιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων χρήσης 2012. Η λήψη εικονικών στοιχείων για τη χρήση 2012, δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να δικαιολογεί την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
5. Άρνηση της αποδιδόμενης εικονικότητας – αντιστροφή του βάρους της απόδειξης – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ 1 του ν. 4987/2022**, «ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της

παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1064/27.04.2017** ορίζεται στο άρθρο 1 παρ. 1, αυτής, ότι : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.». Στο άρθρο 2, παρ.1, ότι : «Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ, δ, ε Κ.Φ.Δ.)».

Επειδή, με το **άρθρο 24 του Ν 4274/14-7-2014** «Ρυθμίσεις Ποινικού και Σωφρονιστικού Δικαίου και άλλες διατάξεις» τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 70 ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) και οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 (όπως αυτή είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 24 Ν.4274/2014, ΦΕΚ Α 147/14.7.2014) αντικαταστάθηκε με το άρθρο 25 παρ.1 Ν.4509/2017, ΦΕΚ Α 201/22.12.2017 ως ακολούθως: «**Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης.** Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για οποιονδήποτε τυπικό λόγο και σε κάθε περίπτωση, εκτός από αυτή της απόρριψής της ως εκπρόθεσμης, καθώς και όταν ο προσφεύγων κλήθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 παράγραφος 3, 139Α και 277 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα».

Με την ως άνω διάταξη καθίσταται ως δικονομικός κανόνας η αρχή κατά την οποία, επιτρέπεται μόνο μία φορά να ζητήσει κάποιος τη δικαστική προστασία στον ίδιο βαθμό κρίσης κατά της ίδιας διοικητικής πράξης. Έτσι, αποκλείεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, αδιάφορα από τους προβαλλόμενους λόγους και ανεξάρτητα από την τύχη της πρώτης (πρβλ. Ολ ΣτΕ 3840/2009, 3620/1995 ΣτΕ 97/2011, 1306/2010 κ.ά.). Κατά την έννοια δε της διάταξης αυτής, ως πρώτη προσφυγή θεωρείται εκείνη που προηγήθηκε χρονικά, δηλαδή εκείνη για την οποία συντάχθηκε χρονικά προγενέστερη πράξη κατάθεσης (3627/2013 ΔΕΦ ΑΘ).

Επειδή, με την απόφαση που εκδίδει το δευτεροβάθμιο όργανο επί άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενσωματώνεται η πράξη του πρωτοβάθμιου οργάνου που αμφισβητήθηκε με την

προσφυγή, η οποία, ανεξαρτήτως της αποδοχής ή μη της ασκηθείσας ενδικοφανούς, από το σημείο αυτό χάνει την αυτοτέλεια και τον εκτελεστό χαρακτήρα της (μεταβιβαστικό αποτέλεσμα της ενδικοφανούς προσφυγής). Κατά της ίδιας πράξης ή παράλειψης για την οποία προβλέπεται ειδικά η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν μπορεί να ασκηθεί δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή από το ίδιο πρόσωπο. Τούτο σημαίνει ότι ισχύει ο κανόνας της εφάπαξ ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής (Η ενδικοφανής προσφυγή, Σ. Κύβελος, εκδόσεις Σάκκουλα 2013, σελ. 169 & 166)

Επειδή, οι προσφεύγοντες έχουν ήδη καταθέσει κατά της ίδιας πράξης και με τους ίδιους προβαλλόμενους λόγους την υπ' αριθ. πρωτ. /18-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /16-05-2024 απόφαση της Υπηρεσίας μας και, συνεπώς, η παρούσα, ως συνυποβαλλόμενη μη επιτρεπτή δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή, **ασκείται απαραδέκτως**. (βλ. ΝΣΚ 285/2011, με παραπομπή σε Τάχο Α., Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, 7η έκδοση, 2003, σελ. 793, ΣΤΕ 1274/1957, 1500/1980, Σολδάτο, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, έκδοση 2000, σελ. 306, και ΣΤΕ 1498/1979, ΟΛΣΤΕ 3498/1972).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από **18-01-2024** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής : 1) **της ανώνυμης εταιρείας** με την επωνυμία «..... Α.Ε.», με **ΑΦΜ**, 2) του του, με **ΑΦΜ**, 3) του του, με **ΑΦΜ**, και 4) του – του, με **ΑΦΜ**, ως **απαράδεκτης**.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.