



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21.01.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 86

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδέλφειας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr.

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» 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 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία με αντικείμενο δραστηριότητας υπηρεσίες τήρηση απλογραφικών βιβλίων και έδρα επί της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το από συμπληρωματικό υπόμνημα.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος 45.224,05 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 22.612,03 ευρώ, ήτοι συνολικά 67.836,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013 & του ν. 5104/2024.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος 50.623,23 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 25.311,62 ευρώ, ήτοι συνολικά 75.934,85 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013 & του ν. 5104/2024.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ι.1. Με το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ δελτίο, η ΥΕΔΔΕ Αττικής – Υποδιεύθυνση Γ – Τμήμα Γ2 προγραμματισμού & πληροφορικής διαβίβασε στον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) που αφορούσε στην επιχείρηση

Από το περιεχόμενο της ανωτέρω έκθεσης προέκυψε ότι διαρκούντος του ελέγχου, η ΥΕΔΔΕ Αττικής απέστειλε στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων (Τμήμα Β Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας) το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ έγγραφο με το οποίο έθετε ερωτήματα σχετικά με συναλλαγές της προσφεύγουσας με εταιρείες που είχαν την έδρα τους στην Κύπρο. Ακολούθως η Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων (Τμήμα Β Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας) απέστειλε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Δ.ΦΟ.Σ. έγγραφο με το οποίο ολοκληρώθηκε η απάντηση των αρμόδιων κυπριακών φορολογικών αρχών στα τεθέντα ερωτήματα.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Ι.2. Από το διενεργηθέντα έλεγχο και αφού ελήφθη υπόψη το περιεχόμενο της αποσταλείσας έκθεσης του Προϊστάμενου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας οι παρακάτω παραβάσεις:

α) Δύο (2) παραβάσεις που αφορούν στο φορολογικό έτος 2016, διότι ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία της δύο (2) φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους για ανύπαρκτες ενδοκοινοτικές συναλλαγές, με εκδότη την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 155.945,00 ευρώ.

β) Μία (1) παράβαση που αφορά στο φορολογικό έτος 2017, διότι ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία της ένα (1) φορολογικό στοιχείο εικονικό στο

σύνολό του για ανύπαρκτη ενδοκοινοτική συναλλαγή, με εκδότη την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 155.945,00 ευρώ.

Τα ποσά αυτά αποτέλεσαν λογιστική διαφορά για τα αντίστοιχα φορολογικά έτη.

1.3. Στη συνέχεια ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Φορολογητέα κέρδη δήλωσης 84.145,94 ευρώ.

Πλέον λογιστικές διαφορές 155.945,00 ευρώ.

Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση 240.090,94 ευρώ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Φορολογητέα κέρδη δήλωσης 70.499,38 ευρώ.

Πλέον λογιστικές διαφορές 174.562,85 ευρώ.

Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση 245.062,23 ευρώ.

1.4. Σημειώνεται ότι από προσκομισθέντα μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων στοιχεία προέκυψε ότι – ως αποδέχεται και ο έλεγχος – η προσφεύγουσα υπάγεται στην αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητεί:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.

2. Να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους.

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Πλημμελής και μη νόμιμος ο διενεργηθείς έλεγχος – Αναρμοδιότητα ΕΛΚΕ για οποιονδήποτε καταλογισμό, πριν τον υποχρεωτικό έλεγχο ενδοομιλικών συναλλαγών ενόψει και της αναγνωρισθείσας αρμοδιότητας του ΚΕΜΕΕΠ για προηγούμενο έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών – οι διατάξεις του άρθρου 56 του ΚΦΕ κατισχύουν ως ειδικότερες του άρθρου 38 του ΚΦΔ και κωλύουν την εφαρμογή του.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Αντιφατική, πλημμελής, αόριστη και μη νόμιμη αιτιολογία. Ανεπίτρεπτη μεταβολή της νομικής βάσης και αιτιολογίας του ελεγκτικού πορίσματος.

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 38 του ΚΦΔ – αδυναμία υπαγωγής των ελεγχόμενων πραγματικών περιστατικών στην αόριστη έννοια της τεχνητής διευθέτησης – νόμιμες και επιχειρηματικά αναμενόμενες εταιρικές συναλλαγές – αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

4ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου αναφορικά με τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

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 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε

γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της 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, μέχρι την παραλαβή τους και για ένα (1) έτος από αυτήν και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών, γ)»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου. Η ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πραγματοποιείται: είτε α) με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία συνοδεύει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, είτε β) με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή

β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, όπως προέκυψε από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων (Τμήμα Β' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας) απέστειλε στην ΥΕΔΔΕ

Αττικής το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΔΦΟΣ Β έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η απάντηση των αρμόδιων κυπριακών φορολογικών αρχών στα ερωτήματα που τέθηκαν προς αυτές με το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Επειδή, η υπηρεσία μας απέστειλε στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων (Τμήμα Β' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας) το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ έγγραφο με το οποίο ζητούσε να πληροφορηθεί την ημερομηνία που παρελήφθη από τη Φορολογική Διοίκηση (από τη Δ.Δ.Φ.Ο.Σ.) το απαντητικό έγγραφο από τις αρμόδιες κυπριακές φορολογικές αρχές, καθώς η ημερομηνία αυτή είναι κρίσιμη για την εφαρμογή του άρθρου 37 παρ. 2 περ. β' του ν. 5104/2024.

Επειδή, η Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων (Τμήμα Β' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας) απέστειλε στην υπηρεσία μας το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Δ.Φ.Ο.Σ. έγγραφο με το οποίο μας ενημέρωσε ότι η απάντηση των φορολογικών αρχών της Κύπρου παρελήφθη στις **04.08.2023**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι επίμαχες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στις 06.08.2024 14:34:19 και αναγνώσθηκαν στις 07.08.2024 11:55:34, με την ανάρτησή τους στο λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις 07.08.2024, δηλαδή μετά την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την επιβολή φόρου ή προστίμου.

Ως εκ τούτου ο 4ος προβαλλόμενος λόγος γίνεται δεκτός και επομένως παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία και την ακύρωση των με αριθμό και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 & 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2016

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος υπ' αριθ.

Ποσό καταλογισμού: 0,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2017

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος υπ' αριθ.

Ποσό καταλογισμού: 0,00 ευρώ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**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.