



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα.....

19.11.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

4660

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604-514

ΦΑΞ : 213 1604-566

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων(Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017)

/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **19.06.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **1)** της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ με έδρα στο και **2)** των ομόρρυθμων μελών με ποσοστό 50% έκαστος - ΑΦΜ και -ΑΦΜ, κάτοικοι αμφότεροι κατά **α)** της με αριθ.πρωτ. /**2018** επιστολή της ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ δυνάμει της οποίας κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. **β)** της από 10-5-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α χρήσεων από 01.01.2010-30.09.2017 **γ)** της υπ' αριθ.

...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2018 **δ)** της υπ' αριθ.
...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013 **ε)** της υπ'
αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2014 **στ)** της
υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2015 **ζ)**
της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2016 και **η)** της υπ
αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2017 του
Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ για τα φορολ. έτη
2013 -2017 των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής (ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ)

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως
αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **19.06.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της
εταιρείας με την επωνυμία, 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:

Α) Με την υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.54 ν.4174/2013
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2018 καταλογίστηκε
συνολικά πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ για την μη προσκόμιση του βιβλίου κοστολογίου
οικοδομών μετά από πρόσκληση του ελέγχου ,κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5§14 και
7 του ν.4308/2014 Ε.Λ.Π και του άρθρου 14 του Ν.4174/13 που επισύρει τις κυρώσεις που
προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 54§1^ε και § 2 ε' Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Β) Με την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 μειώθηκε το
δηλωθέν υπολοίπου φόρου για έκπτωση κατά το ποσό των 25.068,09 € (βάσει δήλωσης 47.256,11€
βάσει ελέγχου 22.188,02€).

Γ) Με την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2014 μειώθηκε το
δηλωθέν υπολοίπου φόρου για έκπτωση κατά το ποσό των 13.984,75 € (βάσει δήλωσης 22.188,02€
βάσει ελέγχου 8.203,27€).

Δ) Με την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2015 μειώθηκε το
δηλωθέν υπολοίπου φόρου για έκπτωση κατά το ποσό των 7.242,06 € (βάσει δήλωσης 8.203,27 €
βάσει ελέγχου 961,21 €).

Ε) Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2016 δεν αναγνωρίζεται από το σύνολο εισροών το ποσό των 1.148,66 € (βάσει δήλωσης 2.109,87 € βάσει ελέγχου 961,21 €).

ΣΤ) Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2017 δεν αναγνωρίζονται οι φορολογητέες εισροές ποσού 1.310,44 € (βάσει δήλωσης 1.310,44 € βάσει ελέγχου 0,00 €).

Οι ως άνω διαφορές πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ βάσει της με αρ./06.12.2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αρ. πρωτ./17.10.2017 αιτήσεως της προσφεύγουσας εταιρείας -η οποία εστάλη στην ως άνω ΔΟΥ για έλεγχο μέσω του RUN 80-για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 34.959,71€ περιόδου 01/07-30/09/2017.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή οικιστικών κτιρίων με έδρα στο Στις 15-10-2010 έγινε έναρξη υποκαταστήματος (ΑΚΙΝΗΤΟ ΑΡΘΡΟΥ 6 ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ) επί της οδού Με την υπ' αριθμ. πρωτ./17-10-2017 αίτηση της, αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α ποσού 34.959,71 ευρώ, περιόδου 01/07-30/09/2017, προερχόμενο από δαπάνες κατασκευής δύο κτιρίων με το σύστημα της αντιπαροχής σε οικόπεδο επί της οδού

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και να της επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 48.646,12 ευρώ, το οποίο δημιουργήθηκε προοδευτικά το διάστημα από 01-01-2010 μέχρι και 30-09-2017 ή σε αντίθετη περίπτωση να γίνει συμψηφισμός του επιβληθέντος προστίμου ποσού 2.500,00 ευρώ προβάλλοντας τους εξής λόγους:

1) Η αξίωση για την εν λόγω επιστροφή φόρου δεν έχει παραγραφεί εφόσον ουδέποτε κληθηκαν από την ΔΟΥ και ως εκ τούτου δεν άρχεται ο χρόνος παραγραφής του σχετικού δικαιώματος, αλλά σύμφωνα με το νόμο η παραγραφή άρχεται από την εν λόγω άρνηση της αντιδίκου υπηρεσίας.

2) Δεν ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. να προσκομίσει το επίμαχο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών .

3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν φέρουν επαρκή, ακριβή και εμπειριστατωμένη αιτιολογία.

4) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελείς κατά τη νομιμότητα τους, εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης τους διότι το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης δεν τηρήθηκε.

5) Αντίθεση με την αρχή Αναλογικότητας

6) Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και εξαφανισθούν για το λόγο ότι αντίκεινται στην αρχή της χρηστής διοίκησης

1) Ως προς την παραγραφή αξίωσης επιστροφής φόρου Φ.Π.Α

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ισχύει ότι «όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57§5 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ): «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς Επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος Παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1073/2004 Απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών 'Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.(ν.2859/2000)':

«Άρθρο 1 «Δικαίωμα επιστροφής»

Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για : α) πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή, β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, γ) εισαγωγές, αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α., δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1082/18.4.2013 (Διεκπεραίωση εκκρεμών αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.)«.....3 α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 5 του άρθρου 57](#) του Κώδικα ΦΠΑ, η παραγραφή του δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ επέρχεται μετά την πάροδο τριών ετών από την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική

περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης ή την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.....»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση [ΠΟΛ.1074/14.3.2014](#) οι εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για το 2013 θα υποβληθούν ως εξής:

α) Μέχρι την 30η Απριλίου του επόμενου έτους για τους υποκείμενους που κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν απλογραφικά βιβλία βάσει του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) (ν.4093/2012) ή δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων του Κ.Β.Σ.

β) Μέχρι την 30η Μαΐου του επόμενου έτους, για τους υποκείμενους που κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν διπλογραφικά βιβλία βάσει του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) (ν.4093/2012), το Δημόσιο, καθώς και στην περίπτωση λήξης της διαχειριστικής περιόδου λόγω θανάτου φυσικού προσώπου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **72§43 του ν. 4174/2013**, με ισχύ από 1.1.2014: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω για διαχειριστικές περιόδους πριν τη θέση σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (1-1-2014), ισχύουν τα αναφερόμενα στο άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ (ν 2859/2000), ήτοι τριετής παραγραφή από την εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής, ενώ για διαχειριστικές περιόδους μετά τη θέση σε εφαρμογή Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (1-1-2014), ισχύουν τα αναφερόμενα, στον ΚΦΔ (ν 4174/13 άρθρα 36 και 42), τα οποία γενικά προβλέπουν παραγραφή στην πενταετία, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή στην πρώτη εκ των υπό κρίση φορολογικών περιόδων διενεργείται έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή μεταφορά του προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης περιόδου. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται έλεγχος σε παραγραφείσες χρήσεις, που θα απαιτούσε την διενέργεια εκτεταμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για τον προσδιορισμό εξ αρχής του φόρου εκροών-εισροών, αλλά διενεργείται έλεγχος μόνο ως προς την παραγραφή και την δυνατότητα συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου, χωρίς να θίγεται η αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με το πόρισμα της από 14.05.2018 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, κατά την ελέγκτική επαλήθευση του ορθού συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου **διαπιστώθηκε ότι προκύπτει παραγραφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που εμφανίζεται στις 31-12-2013, συνολικού ποσού 33.515.69 ευρώ**, το οποίο δημιουργήθηκε προοδευτικά τα έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 και στη συνέχεια και μετά την

υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων (6-2-2018) **το πιστωτικό υπόλοιπο στις 31.12.2013 διαμορφώνεται σε 47.256,10 ευρώ**, καθώς η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αίτημα επιστροφής του φόρου εντός 3 ετών από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης κάθε χρήσης, εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού.

Συγκεκριμένα, προκύπτει ότι:

- Το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 25.068,09 € που προέρχεται από την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, είχε ήδη παραγραφεί από τις **08.03.2014**, λόγω παρέλευσης τριετίας, από την ημερομηνία υποβολή της με αρ./**08.03.2011** εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ χρήσης 2010, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει έως τότε αίτημα επιστροφής του εν λόγω μη συμψηφισθέντος πιστωτικού υπολοίπου, και ως εκ τούτου εσφαλμένα μεταφερόταν το υπόλοιπο αυτό στις δηλώσεις χρήσεων μετά την 08.03.2014.
- Το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 49.500,68 € που προέρχεται από την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 (συμπεριλαμβανομένων και των παραγεγραμμένων πιστωτικών υπολοίπων), είχε ήδη παραγραφεί από τις **04.05.2015**, λόγω παρέλευσης τριετίας, από την ημερομηνία υποβολή της με αρ./**04.05.2011** εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ χρήσης 2011, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει έως τότε αίτημα επιστροφής του εν λόγω μη συμψηφισθέντος πιστωτικού υπολοίπου, και ως εκ τούτου εσφαλμένα μεταφερόταν το υπόλοιπο αυτό στις δηλώσεις χρήσεων μετά την 04.05.2015.
- Το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 46.294,90 € που προέρχεται από την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 (συμπεριλαμβανομένων και των παραγεγραμμένων πιστωτικών υπολοίπων), είχε ήδη παραγραφεί από τις **30.04.2016**, από την ημερομηνία που η υποβληθείσα εκπρόθεσμα με αριθ./**07.02.2018** αρχική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, όφειλε να είχε υποβληθεί εμπροθέσμως στις 30.4.2013.
- Το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 47.256,10 € που προέρχεται από την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 (συμπεριλαμβανομένων και των παραγεγραμμένων πιστωτικών υπολοίπων), είχε ήδη παραγραφεί από τις **30.04.2017**, από την ημερομηνία που η υποβληθείσα εκπρόθεσμα με αριθ./**07.02.2018** αρχική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, όφειλε να είχε υποβληθεί εμπροθέσμως στις 30.4.2014.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του παραπάνω φόρου που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτήν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών λόγω παραγραφής του.

Επειδή, το αίτημα της προσφεύγουσας για την υπό κρίση επιστροφή ΦΠΑ υποβλήθηκε στις 17.10.2017.

Επειδή, για τον έλεγχο της παραγραφής του πιστωτικού υπολοίπου των χρήσεων 2010 - 2013 εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 57§5 του ν.2859/2000, που ορίζουν τριετή παραγραφή, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου είναι νόμω αβάσιμοι.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του αρθ.54 Ν.4174/2013 ορίζεται ότι :

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

θ).....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)....., γ) **διακόσια πενήντα (250) ευρώ**, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα

λογιστικά πρότυπα

Επειδή όπως προκύπτει από το αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ η προσφεύγουσα είχε θεωρήσει τα παρακάτω βιβλία και στοιχεία στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης

<u>Αρ.Εγκ.</u>	<u>A/A</u>	<u>Έτος</u>	<u>ΔΟ.Υ.</u>	<u>ΗΜ/ΝΙΑ</u> <u>Θεώρησης</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Από</u>	<u>Έως</u>
<u>Έδρα</u>		<u>2010</u>	<u>1304</u>	<u>1-12-10</u>	<u>ΒΙΒΛΙΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ</u>	<u>1</u>	<u>49</u>
<u>Έδρα</u>		<u>2010</u>	<u>1304</u>	<u>1-12-10</u>	<u>ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ</u> <u>ΕΣΟΔΩΝ -ΕΞΟΔΩΝ</u>	<u>1</u>	<u>30</u>

Επειδή η ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ με την υπ' αριθ./30-1-2018 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν 4174/13, ζήτησε να τεθούν υπόψη της:

1 .Οι υποβληθείσες Δηλώσεις ΦΠΑ, Περιοδικές - Εκκαθαριστικές χρήσεων, από 01/01/2010 έως και

30-9-2017.

2. Τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία .

3. Το Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών

4. Συμβόλαιο μεταβίβασης

Εκ των άνω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών, ακόμα και μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου. Με το υπ' αριθ./4-4-18 υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την ΔΟΥ ζητήθηκε, η χορήγηση προθεσμίας ενός (1) μήνα, προκειμένου να το προσκομίσει στον έλεγχο. Αυτό δεν προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις, όμως μέχρι και τις 14-5-2018 (σχεδόν ένα μήνα από την ημερομηνία του υπομνήματος), που εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις και η σχετική έκθεση ελέγχου δεν υπήρξε ανταπόκριση.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 14/05/2018 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης ως αναφέρεται στο κεφ. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (σελ.7) « Η ελεγχόμενη επιχείρηση ανταποκρινόμενη στην προαναφερόμενη πρόσκληση, με την από/9-2-2018 γνωστοποίηση μας προσκόμισε τα αιτηθέντα εκτός από το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών.»

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν αρνήθηκε να συνεργαστεί προκειμένου να παρεμποδίσει τον έλεγχο προβαίνοντας σε θετικές ενέργειες. αλλά δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών η στοιχείων, και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε το Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η ανωτέρω περιγραφόμενη μη ανταπόκριση του προσφεύγοντος σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων, συνιστά διαδικαστική παράβαση της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ήτοι 250,00 ευρώ»

Ως προς το 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή με τις διατάξεις του αρθ.28 Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:” 2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή με τις διατάξεις του αρθρου 64 Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή με τις διατάξεις του αρθρου 6 παρ.1 και 3 Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία..

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 14.05.2018 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διαπιστώθηκε ότι:

- Το πιστωτικό υπόλοιπο στις **31.12.2013** διαμορφώνεται σε **47.256,10 ευρώ**
- Το **πιστωτικό αυτό παρέμεινε αμετάβλητο** για το διάστημα από 1-1-2014 **μέχρι και 30-6-2016**, διάστημα κατά το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση, δεν εμφανίζει συναλλακτική δραστηριότητα (μηδενικές εισροές-εκροές).
- **Στη συνέχεια** και για το διάστημα από 1-7-2016 **μέχρι και 30-9-2017**, η προσφεύγουσα επιχείρηση εμφανίζει συναλλακτική δραστηριότητα και, συγκεκριμένα φορολογητέες εισροές (δαπάνες), υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις (6-2-2018), και **το πιστωτικό υπόλοιπο τις 30-9-2017 διαμορφώνεται σε 48.646,12 ευρώ**

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και από την από 14/05/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ προκύπτουν τα κατωτέρω:

α) Με την υπ'αριθμ.πρωτ./17-10-2017 αίτηση η προσφεύγουσα, αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α ποσού 34.959,71 ευρώ, περιόδου 01/07-30/09/2017, προερχόμενο από δαπάνες κατασκευής δύο κτιρίων με το σύστημα της αντιπαροχής σε οικόπεδο επί της οδού

β) από το βιβλίο εσόδων -εξόδων και τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο, δεν προκύπτει ότι οι φορολογητέες εισροές (δαπάνες) που πραγματοποιήθηκαν στο διάστημα αυτό, αφορούν την εν λόγω οικοδομή.

γ) Από ηλεκτρονικό αρχείο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει προβεί σε διακοπή εργασιών και δεν έχει μεταβιβάσει το σύνολο των ιδιοκτησιών που ανέγειρε και συγκεκριμένα δεν έχει παραδώσει στους οικοπεδούχους ως είχε υποχρέωση από το/2009 εργολαβικό συμβόλαιο, τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που αντιστοιχούν στο εξ αδιαιρέτου ποσοστό τους 336,56/1000.

δ) Από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει η υποβολή τόσο του ειδικού εντύπου του **προϋπολογιστικού κόστους** που υποβάλλεται από τον πωλητή-υποκείμενο στο φόρο, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η υπό ανέγερση οικοδομή όσο και του ειδικού εντύπου του **απολογιστικού κόστους**, που υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την αποπεράτωση της κατασκευής της οικοδομής και το οποίο περιλαμβάνει το οριστικό κόστος αυτής, όπως προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου της οικοδομής.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος εφαρμόζοντας τις ισχύουσες διατάξεις, ορθώς αποφάνθηκε ότι η επιχείρηση δεν δικαιούται την επιστροφή του ποσού 48.646,12 ευρώ, το οποίο δημιουργήθηκε προοδευτικά το διάστημα από 1-1-2014 μέχρι και 30-9-2017.

Επειδή η από 14.05.2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, είναι πλήρως αιτιολογημένη

Ως προς το 4^ο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης»

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ με την από/26-3-2018 συστημένη επιστολή και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν 4174/13 όπως ισχύει, απεστάλη προς κοινοποίηση το από/23-3-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 ν.4174/13 (Κ.Φ.Α.) & ΔΕΛ Α11980404 ΕΞ2013/31.12.13 (Φ.Ε.Κ.Β.3366/31.12.13), με συνημμένες σε αυτό Προσωρινές Πράξεις.

Η προαναφερόμενη συστημένη επιστολή, απεστάλη στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της προσφεύγουσας επιχείρησης και στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή. Η προσφεύγουσα δια του εκπροσώπου της, κατέθεσε το από/4-4-2018 σχετικό υπόμνημα με τις απόψεις της.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμά της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 5^ο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς

συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας κρίνεται απορριπτέος διότι η επικαλούμενη εκ μέρους των «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι προφανώς αβάσιμη αφού τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό δε ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά». Τα επιβαλλόμενα μέτρα έχουν απολύτως αυστηρό χαρακτήρα και η Διοίκηση προβαίνει σε διαπιστωτικού χαρακτήρα αποτίμηση των πραγματικών περιστατικών και υπαγωγή τους στον κανόνα δικαίου πριν την εφαρμογή των διατάξεων. Είναι προφανές δε ότι με βάση τα προαναφερθέντα, τα μέτρα που λαμβάνονται από την Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε , προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Ως προς το 6^ο προσαβαλλόμενο λόγο

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση, η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις ισχύουσες διατάξεις νόμων, μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περι παραβίασης χρηστής διοίκησης απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 19.06.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ και 2) των ομόρρυθμων μελών με ποσοστό 50% έκαστος - ΑΦΜ και -ΑΦΜ ως εξής: α) Την **επικύρωση** των με αριθ. /2018, /2018, /2018, /2018 και /2018 πράξεων οριστικού

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α περιόδων 1/1-31/12/2013, 1/1-31/12/2014, 1/1-31/12/2015, 1/1-31/12/2016 και 1/1-31/12/2017 αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και β) την τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2018.

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Α) Φ.Π.Α (1/1/2013-31/12/2017)

ΑΡ. ΠΡΑΞΗΣ	ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
.....	1/1-31/12/2013	47.256,11	22.188,02	-25.068,09
.....	1/1-31/12/2014	22.182,02	8.203,27	-13.984,75
.....	1/1-31/12/2015	8.203,27	961,21	-7.742,06
.....	1/1-31/12/2016	0,00	0,00	0,00
.....	1/1-31/12/2017	0,00	0,00	0,00

Β)Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ του Ν.4174/2013

Μία (1) Παράβαση άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Ν. 4174/2013 1 Χ 250,00 ευρώ = **250,00 ευρώ**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.