



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

22/01/2018

Αριθμός απόφασης:

754

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960 ΕΞ 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φεκ β'1440/27-04-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στην (οδός,, αριθμ.), με ΑΦΜ, κατά, της με αρ. πρωτ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998-31/12/1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ. Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998-31/12/1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ. Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 25/08/2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 29/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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, καθώς και το από 17/01/2018 και με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998-31/12/1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ΦΠΑ ποσού 35.260,46 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 42.312,55 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού **77.573,01 €**.

Η ανωτέρω πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών βάσει της από 25/08/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ αρ./2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επτά (7) ΠΛΑΣΤΑ & ΕΙΚΟΝΙΚΑ τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «..... του, με Α.Φ.Μ.» εκ των οποίων τα πέντε από αυτά αξίας 133.088,79 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 23.955,97 ευρώ είναι πλαστά & εικονικά ως προς την αξία της συναλλαγής και τα δύο αξίας 62.802,64 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 11.304,48 ευρώ είναι πλαστά & εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Όλα τα ανωτέρω τιμολόγια είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούσε η προσφεύγουσα σε Λογαριασμούς Παγίων και λόγο του ότι εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην αξία των πλαστών στοιχείων, ήτοι ποσό **35.260,46 ευρώ**, από τις φορολογητέες εκροές, χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 § 1 περ.β του Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 32 § 1 περ. β του ν 2859/2000, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ.

Ειδικότερα ο έλεγχος διενεργήθηκε **κατ' επανάληψη διαδικασία**, βάσει της υπ'/2016 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 2^ο Τριμελές), με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/2005 **πράξη προσδιορισμού επανελέγχου ΦΠΑ, χρήσης 1998**, του Προϊσταμένου ΠΕΚ Αθηνών διότι η φορολογική αρχή δεν κάλεσε την προσφεύγουσα σε προηγούμενη ακρόαση. Επίσης η πλημμέλεια αυτή δεν μπορεί να καλυφθεί από την εκ' των υστέρων κλήση για ακρόαση που πραγματοποιήθηκε πριν την έκδοση της/2015 απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, πολλώ μάλλον, αφού η εν' λόγω διαδικασία οδήγησε σε νέα πραγματικά δεδομένα.

Επίσης ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εμπίπτει στις διατάξεις του Ν. 4446/2016 λόγω πιστωτικού υπολοίπου στην ελεγχόμενη χρήση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διαχειριστικής περιόδου 1/1/1998-31/12/1998 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΛΟΓΩ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΑΡΧΙΚΟΥ ΦΥΛΛΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α.

Η με αρ./2005 αρχική πράξη επιδόθηκε μετά την πάροδο πενταετίας, επομένως το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ είχε παραγραφεί. Επομένως, μη νομίμως διενεργείται επανάληψη διαδικασίας για την αυτή ελεγχόμενη χρήση, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφηκε στις 31.12.2004, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο από την κοινοποίηση της αρχικής καταλογιστικής πράξης.

2. ΜΗ ΝΟΜΙΜΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ ΛΟΓΩ ΥΠΑΡΞΗΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ -ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Με δεδομένη την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων όταν η δήλωση είναι πιστωτική και με βάση τον έλεγχο μειώνεται το προς συμψηφισμό ποσό που μεταφέρεται στην επόμενη φορολογική χρήση, από μόνο του το γεγονός αυτό δεν δύναται να δημιουργήσει προϋποθέσεις ανακρίβειας και στις επόμενες φορολογικές χρήσεις.

Η επιπλέον διαφορά φόρου που μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο σύμφωνα με τη διάταξη του άρθ. 25 παρ. 3 ν. 1642/1986 δηλ. που αφορά σε διαφορετική διαχειριστική περίοδο από την ελεγχόμενη δεν μπορεί να συνεκτιμηθεί, αφού λόγω της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων η κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο έκπτωση του φόρου των εισροών κρίνεται ενόψει των συγκεκριμένων περιστατικών που προέκυψαν την εν λόγω διαχειριστική περίοδο αυτοτελώς (πρβλ. ΣτΕ 2207/2003, 2561/1997, 1762/1995).

Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου το πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχόμενης χρήσης αναμορφώνεται από 259.806,77 ευρώ σε 224.546,31 ευρώ, ήτοι μειώνεται κατά 35.260,45 ευρώ Ουδενία άλλη λογιστική απεικόνιση των αποτελεσμάτων του ελέγχου είναι εφικτή στην ελεγχόμενη χρήση.

Η αυθαίρετη μετατροπή του διαπιστωθέντος από τον διενεργηθέντα έλεγχο πιστωτικού υπολοίπου ύψους 224.546,31 ευρώ σε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 35.260,46 ευρώ συνιστά πράξη παράνομη και για τον λόγο αυτόν ακυρωτέα.

Ο έλεγχος έχει ήδη διαπιστώσει και επαληθεύσει την ύπαρξη πιστωτικού υπολοίπου στην υπό κρίση χρήση κρίνοντας μάλιστα ότι δεν δύναται να υπαχθεί η εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του ν. 4446/2016.

3. ΕΚΔΟΣΗ ΑΜΕΤΑΚΛΗΤΗΣ ΑΘΩΩΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ, Η ΟΠΟΙΑ ΔΕΧΕΤΑΙ ΠΑΝΗΓΥΡΙΚΑ ΟΤΙ ΟΙ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΕΙΧΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙ

4. ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ- ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΥΜΕΝΕΣΤΕΡΟΥ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ (ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΑ)

5. Επίσης με το από 17/01/2018 και με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα ζητά την **εφαρμογή ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017 ως προς την επιβολή πρόσθετων φόρων/προσαυξήσεων.**

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 3 ν. 1642/1986 ορίζεται ότι: « Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση η διαφορά αυτή επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27. ».

Επειδή στην παρ.4 της ΠΟΛ 1219/1998 με θέμα " Επιμερισμός διαφορών, αντιμετώπιση πιστωτικών υπολοίπων και λοιπά θέματα ΦΠΑ ", διευκρινίζεται ότι: "

4. Αν κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιείται το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κάποιας διαχειριστικής περιόδου, θα γίνεται άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους.

Στην περίπτωση που διαφοροποιείται το πιστωτικό υπόλοιπο της τελευταίας από τις ελεγχόμενες χρήσεις, τότε θα εκδίδεται αμέσως εντολή προσωρινού ελέγχου για την επόμενη ή τις επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις ή φορολογικές περιόδους, εκτός αν υποβληθούν από τον υπόχρεο σχετικές τροποποιητικές - συμπληρωματικές δηλώσεις.

Η τυχόν χρεωστική διαφορά ΦΠΑ βεβαιώνεται στη διαχειριστική ή τη φορολογική περίοδο που θα προκύψει και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται για την οικεία χρήση, σύμφωνα και με τα ειδικότερα οριζόμενα στην απόφαση.

Διευκρινίζεται ότι η μείωση του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κάποιας χρήσης δεν επισύρει την επιβολή προστίμου του άρθ. 4 παράγ. 1 του ν. 2523/97 (άρθ. 48 παράγρ. 1 του ν. 1642/86), δεδομένου ότι όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, από την αναμόρφωση των μεταφερόμενων πιστωτικών υπολοίπων οι τυχόν χρεωστικές διαφορές που θα προκύψουν θα καταλογισθούν με τις οικείες προσαυξήσεις."

Επειδή εν προκειμένω, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη παρούσα πράξη με την οποία αναμορφώνονται τα αποτελέσματα της δήλωσης σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	3.881.060,74	3.881.060,74	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	4.215.755,24	4.215.755,24	0,00
Φόρος εκροών	697.523,77	697.523,77	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	957.330,54	922.070,08	35.260,46
Πιστωτικό υπόλοιπο	259.806,77	224.546,31	35.260,46
Χρεωστικό υπόλοιπο			35.260,46

Επειδή από την ως άνω πράξη προκύπτει ότι, το πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχόμενης χρήσης αναμορφώνεται σε 224.546,31 ευρώ δηλαδή μειώθηκε κατά το ποσό των 35.260,46 ευρώ. Επομένως ο έλεγχος σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και την ΠΟΛ 1219/1998 η οποία είναι σε ισχύ, έπρεπε να καταλογίσει τη διαφορά που προέκυψε από τη διαφοροποίηση του πιστωτικού υπολοίπου στη **διαχειριστική ή τη φορολογική περίοδο που θα προέκυπτε χρεωστικό υπόλοιπο** από την αναμόρφωση του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου.

Ως εκ τούτου ο καταλογισμός της διαφοράς του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 35.260,46 ευρώ, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 καθιστά την πράξη νομικώς πλημμελή και γι αυτό το λόγο πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι μη νόμιμος ο καταλογισμός ΦΠΑ στη χρήση 1998 σύμφωνα με τα ως άνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 29/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και **την ακύρωση** της υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998-31/12/1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ. Αθηνών σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.