



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.05.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1133

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

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 1036960 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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...», ΑΦΜ ..., κατά της υπ' αριθ. .../....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και της υπ' αριθ. .../....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2017 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 384.146,62 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 460.975,94 €, δη σύνολο φόρου 845.122,56 €, λόγω μη ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις περιοδικές δηλώσεις που υπεβλήθησαν και λόγω πραγματοποίησης πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Με την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα σωματείο φόρος ποσού 454.768,11 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 545.721,73 €, δη σύνολο φόρου 1.000.489,84 €, λόγω μη ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις περιοδικές δηλώσεις που υπεβλήθησαν και λόγω πραγματοποίησης πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ... σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .../.....2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της για επανάληψη διαδικασίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή αξίωσης του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.
- 2) Εσφαλμένος υπολογισμός του εκπιπτόμενου φόρου. Πλημμελής αιτιολογία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν

αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**6.** Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**2.** Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, αιτία του παρόντος ελέγχου, όπως αναφέρεται και στην από ...2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., αποτέλεσε η με αριθμό .../2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα Ε΄ Τριμελές).

Επειδή, με την υπ' αριθ./2015 απόφαση του Τριμελούς Τμήματος Ε΄ του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, **η οποία κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. την2015**, αναπέμφθηκε η υπόθεση στη φορολογική διοίκηση προκειμένου να ελέγξει κατά πόσον οι δηλωθείσες κατά τις ένδικες διαχειριστικές χρήσεις (2008 και 2009) δαπάνες αφορούν πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή εξαιρούνται από το Φ.Π.Α. (εισροές που αφορούν πράξεις μη υπαγόμενες στο Φ.Π.Α.) και να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2859/2000, εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής τους.

Επειδή, η υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 **εκδόθηκε στις2016 και κοινοποιήθηκε στον**

προσφεύγοντα στις2016 όπως προκύπτει από την υπ' αριθ. ... έκθεση επίδοσης του Δικαστικού Επιμελητή του Εφετείου Θεσσαλονίκης . . του ...

Επειδή, η υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 **εκδόθηκε στις2016 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις2016** όπως προκύπτει από την υπ' αριθ. ... έκθεση επίδοσης του Δικαστικού Επιμελητή του Εφετείου Θεσσαλονίκης του

Επειδή, όπως προκύπτει εκ των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ... εξέδωσε και κοινοποίησε τις υπ' αριθ. .../....2016 και .../....2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εντός ενός έτους από την κοινοποίηση της υπ' αριθ./2015 απόφασης του Τριμελούς Τμήματος Ε' του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης στη Δ.Ο.Υ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής της αξίωσης του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 και 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις,

επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19. 2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των εισροών - δαπανών ύψους 596.753,64 € της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και το σύνολο των εισροών - δαπανών ύψους 684.233,55 € της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν τόσο για τη δημιουργία εσόδων από διαφημίσεις (πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης) όσο και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν γενικότερα για την επίτευξη του σκοπού του συλλόγου (πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης), συνεπώς το σύνολο των δαπανών είναι κοινές δαπάνες.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., διενεργήθηκε διακανονισμός των κοινών εισροών σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, από τον οποίο προέκυψε ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 δεν εκπίπτει φόρος εισροών 8.959,71 € και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 δεν εκπίπτει φόρος εισροών 13.352,52 €.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., ο προσφεύγων μετέφερε μειωμένα από τα βιβλία, τα έσοδά του από τις διαφημίσεις, στις περιοδικές δηλώσεις που υπέβαλε, με συνέπεια να δηλώσει λιγότερο Φ.Π.Α. εσόδων. Βάσει του ελέγχου προέκυψε ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 υφίσταται διαφορά στο φόρο εκρών 564.509,97 €, εκ των οποίων τα 189.323,02 € έχουν καταλογιστεί με την υπ' αριθ. .../....2008 προσωρινή πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-30/06/2008, και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 υφίσταται διαφορά στο φόρο εκρών 441.415,59 €.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί την ανωτέρω διαπιστωθείσα απόκρυψη εσόδων (εκρών).

Επειδή, η διαφορά κύριου φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 ανέρχεται σε 384.146,62 € , εκ των οποίων ο προσφεύγων αμφισβητεί το ποσό των 8.959,71 €, το οποίο προέκυψε από το διακανονισμό των κοινών εισροών σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, η διαφορά κύριου φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 ανέρχεται σε 454.768,11 € , εκ των οποίων ο προσφεύγων αμφισβητεί το ποσό των 13.352,52 €, το οποίο προέκυψε από το διακανονισμό των κοινών εισροών σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται ποιες δαπάνες δεν θα έπρεπε να συγκαταλέγονται στις κοινές, ώστε να μη διενεργηθεί διακανονισμός τους σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./....2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «...», ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Διαφορά φόρου	384.146,62€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	460.975,94€
Σύνολο φόρου για καταβολή	845.122,56€

Υπ' αριθ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Διαφορά φόρου	454.768,11€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	545.721,73€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.000.489,84€

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.