



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15-05-2019

Αριθμός απόφασης: **1503**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604536

**ΦΑΞ** : 2131604567

**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. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

**4.** Την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../16-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., ΑΦΜ ....., με έδρα στο ....., κατά :

1) Της αριθμ. ....**/2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

2) της αριθμ. ....**/2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

3) της αριθμ. ....**/2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

4) της αριθμ. ....**/2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** 1) Την αριθμ. ....**/2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

2) την αριθμ. ....**/2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

3) την αριθμ. ....**/2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

4) την αριθμ. ....**/2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18-12-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**6.** Το με αριθμ. πρωτ. ....**/23-04-2019** έγγραφο συμπληρωματικών απόψεων της ανωτέρω φορολογικής αρχής ( αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ....**/2-5-2019**)

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ....**/16-01-2019** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., 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:

Στο με αριθμ. πρωτ. ....**/23-04-2019** έγγραφο συμπληρωματικών απόψεων Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ ( αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ....**/2-5-2019**) αναφέρονται τα κάτωθι:

*«.....Συμπληρωματικά στις απόψεις που διατύπωσε η υπηρεσία μας επί της αριθμ. ....**/16-01-2019** δικομανούς προσφυγής, παραθέτουμε τα κάτωθι στοιχεία:*

*1 Στις 28/4/2011 έλαβε από την υπηρεσία μας, ως αμοιβή ΦΠΑ κατασκευής επενδυτικών αγαθών ( κτιρίων ), το ποσό των 435.823,00€ ( σχετ. ΑΦΕΚ ....**/28-4-2011**). Το ανωτέρω*

ποσό αιτήθηκε με την αριθμ. ....../16-8-2010 αίτησή της και αφορούσε το ΦΠΑ που επιβάρυνε τις δαπάνες ανέγερσης από 30/12/2007 έως 31/7/2010.

Οι δαπάνες, κατά χρονολογική σειρά, έχουν ως κατωτέρω:

| A/A | ΕΤΟΣ   | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ      | ΦΠΑ            | ΣΥΝΟΛΟ           |
|-----|--------|------------------|----------------|------------------|
| 1   | 2007   | 36.272           | 6.891          | 43.164           |
| 2   | 2008   | 1.867.114        | 354.466        | 2.221.580        |
| 3   | 2009   | 160.593          | 30.322         | 190.916          |
| 4   | 2010   | 152.093          | 44.141         | 196.235          |
|     | ΣΥΝΟΛΟ | <b>2.216.074</b> | <b>435.822</b> | <b>2.651.897</b> |

2 Στις 06/05/2011 έλαβε από την υπηρεσία μας, ως αμοιβή ΦΠΑ κατασκευής επενδυτικών αγαθών ( κτιρίων ), το ποσό των **68.880,90€** ( σχετ. ΑΦΕΚ ...../06-05-2011). Το ανωτέρω ποσό αιτήθηκε με την αριθμ. ....../14-3-2011 αίτησή της και αφορούσε το ΦΠΑ που επιβάρυνε τις δαπάνες ανέγερσης από 25/08/2010 έως 31/12/2010.

3 Στις 18/07/2011 έλαβε από την υπηρεσία μας, ως αμοιβή ΦΠΑ κατασκευής επενδυτικών αγαθών ( κτιρίων ), το ποσό των **67.079,49€** ( σχετ. ΑΦΕΚ ...../18-07-2011). Το ανωτέρω ποσό αιτήθηκε με την αριθμ. ....../21-6-2011 αίτησή της και αφορούσε το ΦΠΑ που επιβάρυνε τις δαπάνες ανέγερσης από 20/04/2011 έως 31/05/2011.

4 Στις 04/10/2011 έλαβε από την υπηρεσία μας, ως αμοιβή ΦΠΑ κατασκευής επενδυτικών αγαθών ( κτιρίων ), το ποσό των **19.718,86€** ( σχετ. ΑΦΕΚ ...../04-10-2011). Το ανωτέρω ποσό αιτήθηκε με την αριθμ. ....../22-9-2011 αίτησή της και αφορούσε το ΦΠΑ που επιβάρυνε τις δαπάνες ανέγερσης από 30/06/2011 έως 31/08/2011.

**Συνολικώς η ελεγχόμενη εταιρεία έλαβε ως επιστροφή ΦΠΑ κατασκευής επενδυτικών αγαθών ( κτιρίων ) το ποσό των 591.502,25€.**

**Έως την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου, το κτίριο για το οποίο είχαν ληφθεί ως επιστροφή ΦΠΑ τα παραπάνω ποσά δεν είχε τεθεί σε παραγωγική λειτουργία.**

**Επιπλέον η ελεγχόμενη εταιρεία δεν προέβη σε διακανονισμό των ανωτέρω ποσών, παρότι είχε τη σχετική υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 33§3 τελευταίο εδάφιο του Ν. 2859/2000.**

**ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ Ν. 4446/2016**

| A/A | ΑΡΙΘΜΟΣ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ<br>ΥΠΟΒΟΛΗΣ | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ<br>ΠΕΡΙΟΔΟΣ    | ΠΟΣΟ ΚΥΡΙΩΣ<br>ΦΟΡΟΥ |
|-----|--------------------|------------------------|---------------------------|----------------------|
| 1   | .....              | 25/10/2017             | 01/07/2015-<br>31/07/2015 |                      |
| 2   | .....              | 25/10/2017             | 01/04/2016-<br>30/04/2016 |                      |
| 3   | .....              | 25/10/2017             | 01/06/2016-<br>30/06/2016 |                      |
| 4   | .....              | 25/10/2017             | 01/08/2016-<br>31/08/2016 |                      |
|     |                    |                        | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>             | <b>503.405,27€</b>   |

#### **ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ**

Τα ποσά κυρίως φόρου που βεβαιώθηκαν με την υποβολή των δηλώσεων του Ν. 4446/2016 δεν εξοφλήθηκαν ούτε υπήχθησαν σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΔ, όπως ισχύει.

Κατά συνέπεια η ελεγχόμενη εταιρεία εξέπεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων των ανωτέρω διατάξεων.

Στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, επιβάλλονται σε βάρος της ελεγχόμενης οντότητας η διαφορά πρόσθετου φόρου εκπροθέσμων δηλώσεων, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του ν. 4446/2016.

Ως προς την επιβολή των προστίμων του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013, οι δηλώσεις θεωρούνται ως μηδέποτε υποβληθείσες, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013 (σχετ. ΠΟΛ. 1009/2017).

Ο υπολογισμός των προσαυξήσεων, κατ' έτος λήψης του ΦΠΑ, έχει ως κατωτέρω:

#### **2008 (σχετ. η αριθμ. ....)/2010 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ**

|                                                             |                    |
|-------------------------------------------------------------|--------------------|
| Ποσό κυρίως φόρου :                                         | 354.466,70€        |
| Ποσό προσαυξήσεων Ν. 2523/1997:                             | 419.639,81€        |
| Ποσό προστίμου του άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ν. 4174/2013: | 174.849,92€        |
| Ποσό τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013:                  | <u>122.534,82€</u> |
| Σύνολο κυρώσεων Ν. 4174/2013:                               | 297.384,74€        |

Κατά συνέπεια με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου του έτους 2012, βεβαιώνεται το ποσό των 297.384,74 € ως επιεικέστερη μεταξύ των κυρώσεων των Νόμων 2523/1997 και 4174/2013.

Δεν βεβαιώνεται το ποσό των 354.466,70€ καθώς βεβαιώθηκε με την αριθμ. ....../2017 περιοδική δήλωση του Ν. 4446/2016.

**2009 ( σχετ. η αριθμ. ....../2010 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ**

|                                                             |                  |
|-------------------------------------------------------------|------------------|
| Ποσό κυρίως φόρου :                                         | 30.322,82€       |
| Ποσό προσαυξήσεων Ν. 2523/1997:                             | 21.014,71€       |
| Ποσό προστίμου του άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ν. 4174/2013: | 8.980,65€        |
| Ποσό τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013:                  | <u>6.293,64€</u> |
| Σύνολο κυρώσεων Ν. 4174/2013:                               | 15.274,29€       |

Κατά συνέπεια με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου του έτους 2013, βεβαιώνεται το ποσό των 15.274,29€ ως επιεικέστερη μεταξύ των κυρώσεων των Νόμων 2523/1997 και 4174/2013.

Δεν βεβαιώνεται το ποσό των 30.322,82€ καθώς βεβαιώθηκε με την αριθμ. ....../2017 περιοδική δήλωση του Ν. 4446/2016.

**2010**

Α) Ποσό 44.141,70€ ( σχετ. η αριθμ. ....../2010 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ).

Η ελεγχόμενη εταιρεία υπέβαλε την αριθμ. ....../2017 τροποποιητική Δήλωση ΦΠΑ ( άρθρα 57-61 του ν. 4446/2016) στην οποία συμπεριέλαβε το ανωτέρω ποσό.

Λόγω μη εξόφλησης του η υπαγωγής του σε ρύθμιση, με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του έτους 2015, βεβαιώνεται το ποσό προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 πλέον τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013.

Β) Ποσό 68.880,90€ ( σχετ. η αριθμ. ....../2011 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ).

Η ελεγχόμενη εταιρεία δεν υπέβαλε τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ στην οποία να συμπεριλάβει το ανωτέρω ποσό.

Κατά συνέπεια ο έλεγχος προσδιορίζει τη συνολική οφειλή που αποτελείται από το ποσό του κυρίως φόρου πλέον του προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παράγραφος 2, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Η οφειλή που προκύπτει για τις παραπάνω αιτήσεις αναλύεται στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του φορολογικού έτους 2015 (σχετ. ΠΟΛ. 1149/2015 παράγραφος 1, περ. β').

## 2011

Το συνολικό ποσό ΦΠΑ που αναλογεί στα τιμολόγια του 2011 και για το οποίο υπεβλήθησαν τροποποιητικές δηλώσεις στα πλαίσια των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, ανέρχεται στα **67.582,27€** αναλυόμενο ως ακολούθως:

Α) αριθμ. .... /25-10-2017 για το ποσό ΦΠΑ 51.441,41€.

Β) αριθμ. .... /25-10-2017 για το ποσό ΦΠΑ 8.079,36€.

Γ) αριθμ. .... /25-10-2017 για το ποσό ΦΠΑ 8.061,50€.

Το συνολικό ποσό ΦΠΑ που αναλογεί στα τιμολόγια του 2011 και για το οποίο δεν υπεβλήθησαν τροποποιητικές δηλώσεις στα πλαίσια των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, ανέρχεται στα **19.718,86€**.

Συνεπώς ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική οφειλή που αποτελείται από το ποσό του κυρίως φόρου για το οποίο δεν υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση και το οποίο ανέρχεται σε **19.216,08€ ( 86.798,35€- 67.582,27€)** πλέον του προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παράγραφος 2 και των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 για όλο το ποσό των **86.798,35€**. »

1) Με την υπ' αριθμ. .... /**2018** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> ΚΦΔ και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, συνολικού ποσού **297.384,74 €**.

2) Με την υπ' αριθμ. .... /**2018** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> ΚΦΔ και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, συνολικού ποσού **15.274,29 €**.

3) Με την υπ' αριθμ. .... /**2018** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α., πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> ΚΦΔ και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 συνολικού ποσού **147.053,66 €**.

4) Με την υπ' αριθμ. .... /**2018** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α. πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> ΚΦΔ και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 συνολικού ποσού **73.221,03 €**.

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 18-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. ....

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στις κρινόμενες χρήσεις υπέβαλε ανακριβείς εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ως προς την υποχρέωση διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33§3 του ν. 2859/2000 ( Φ.Π.Α.), των ποσών του φόρου που αφορούσαν στην ανέγερση του κτιρίου της.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. , η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν υπόχρεη απόδοσης του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα τιμολόγια που έλαβε για την ανέγερση επενδυτικών αγαθών (κέντρου αποθεραπείας και αποκατάστασης) και τα οποία επενδυτικά αγαθά ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

#### **ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ**

1. Έλλειψη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολόγησης, των ποσών που καταλογίζονται, επί του αριθμ. ..../04-12-2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων και των συγκοινοποιούμενων με αυτό προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Μη τήρηση ουσιώδους τύπου διαδικασίας ακρόασης.

2. Μη τήρηση της οριζόμενης στην παράγραφο 2, του άρθρου 28, του Ν. 4174/2013 προθεσμίας για έκδοση των οριστικών πράξεων.

Έλλειψη σαφούς αιτιολογίας και παράθεσης των γεγονότων.

#### **ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ**

1. Μη νόμιμος υπολογισμός των πέντε ετών για τη διενέργεια του προβλεπόμενου διακανονισμού. Κατά συνέπεια μη νόμιμες και οι υπολογισθείσες προσαυξήσεις.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι ορθό θα ήταν να θεωρηθεί ως χρόνος πραγματοποίησης της επίμαχης δαπάνης, όχι ο χρόνος έκδοσης των αντίστοιχων τιμολογίων, καθόσον η προσφεύγουσα, στον κρίσιμο αυτό χρόνο, κατέβαλε ως όφειλε τον προκύψαντα ΦΠΑ, αλλά: 1) για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από 30-12-2007 έως 31-07-2010 ο χρόνος κατά τον οποίο η προσφεύγουσα υπέβαλε την φορολογική δήλωση αποθεμάτων μετάταξης, ήτοι η 20-07-2010 άλλως η ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, ήτοι η

16-08-2010, 2) για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από 25-08-2010 έως 31-12-2010 η ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, ήτοι η 14-03-2011, 3) για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από 20-04-2011 έως 31-05-2011 η ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, ήτοι η 21-06-2011 και 4) για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από 30-06-2011 έως 31-08-2011 η ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, ήτοι η 22-09-2011. Διότι μόνο τότε γεννήθηκε το πρώτον το δικαίωμα της προσφεύγουσας για απαλλαγή (υπό τη μορφή της επιστροφής) από τον ΦΠΑ για τα ήδη εκδοθέντα προς αυτήν και εξοφληθέντα τιμολόγια των προηγούμενων – πριν την υπαγωγή της σε καθεστώς ΦΠΑ- τιμολογίων.

Σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν γινόταν δεκτή η άποψη του ελέγχου σχετικά με το χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης, ήτοι ότι η πενταετία εντός της οποίας έπρεπε να χρησιμοποιηθούν τα επενδυτικά αγαθά, άρχεται από τη λήψη των αντίστοιχων τιμολογίων, ο υπολογισμός της πενταετίας στον οποίο έχει προβεί ο έλεγχος στη σελίδα 15 της έκθεσης του, κατά την διατύπωση του προσδιορισμού αποτελεσμάτων, είναι παντελώς αυθαίρετος και εσφαλμένος

2. Εσφαλμένη ερμηνεία της έννοιας της χρησιμοποίησης των αγαθών που αποκτήθηκαν για την ανέγερση του κέντρου αποθεραπείας και αποκατάστασης.

3. Παραβίαση από τον έλεγχο της αρχής της αναλογικότητας

A. Ως προς τους τυπικούς λόγους:

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στις 06/12/2017 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το αριθμ. ....../04-12-2017 σημείωμα διαπιστώσεων με τις συνημμένες σε αυτό προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του ΦΠΑ, στο

οποίο περιγράφονταν με ακρίβεια οι διαπιστώσεις του ελέγχου καθώς και οι κυρώσεις που προβλέπονταν από τις κείμενες διατάξεις περί πενταετούς διακανονισμού παγίων. Σε απάντησή του δε, η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. Πρωτοκ...../27-12-2017 υπόμνημά της.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης από την φορολογική αρχή της προηγούμενης ακρόασης, πρέπει να απορριφθεί **ως αβάσιμος**.

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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** στις διατάξεις του άρθρου 10§5 του Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«5. Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, που τάσσονται στη Διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

**Επειδή** οι προβλεπόμενες στο άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά τη φορολογική αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης από την φορολογική αρχή της οριζόμενης στην παράγραφο 2, του άρθρου 28, του Ν. 4174/2013 προθεσμίας για έκδοση των οριστικών πράξεων πρέπει να απορριφθεί **ως αβάσιμος**.

Β. Ως προς τους ουσιαστικούς λόγους:

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου **33§3 περ. α' και β' του Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

« 3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

"γγ) για παράδοση κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986."

\*\*\* Η περ. γγ' προστέθηκε με την παρ.8 άρθρ.39 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004.

"δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 (ΦΕΚ 286 Α') όπως ισχύει."

\*\*\* Η περ. δδ' προστέθηκε με την παρ.14 άρθρου 12 Ν.3851/2010,ΦΕΚ Α 85/4.6.2010.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας».

**Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 26§2 της Αρ.Πρωτ. 1131481/7043/0014 ΠΟΛ. 1282/1992 εγκυκλίου, η οποία είναι σε ισχύ** ορίζεται ότι:

«.....εάν μια επιχείρηση αγοράζει ή κατασκευάζει επενδυτικά αγαθά για τις ανάγκες της, το φόρο των οποίων και συμψήφισε ή έλαβε επιστροφή κατά περίπτωση, εφόσον μέσα σε μια πενταετία από τότε που πραγματοποίησε, ολικά ή μερικά, τη σχετική δαπάνη δεν άρχισε η χρησιμοποίηση αυτών των επενδυτικών αγαθών, τότε θεωρείται ότι το αγαθό αυτό χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά σε αφορολόγητη, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, δραστηριότητα. Στην περίπτωση αυτή υποχρεούνται με την εκκαθαριστική δήλωση της πέμπτης διαχειριστικής περιόδου να ενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του φόρου που συμψήφισε ή της επιστράφηκε, κατά περίπτωση.

Τυχόν δε μεταγενέστερη χρησιμοποίηση του αγαθού, έστω και σε φορολογητέα δραστηριότητα, δεν παρέχει περαιτέρω δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου.

Σημειώνεται ότι, για τον υπολογισμό της πενταετίας λαμβάνεται υπόψη και ο χρόνος της πραγματοποίησης της σχετικής δαπάνης. Επίσης, στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 47. Εάν δε μετά από έλεγχο διαπιστωθεί ότι δεν έγινε διακανονισμός θα εφαρμοστούν και οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.1642/1986».

**Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 2 της Αρ. Πρ. 1084562/3755/0014 ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ & Δ. Π. ΠΟΛ. 1177/1994 εγκυκλίου, η οποία είναι σε ισχύ** ορίζεται ότι:

«2. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν γίνει χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών μέσα στην πενταετία από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης για την απόκτηση ή την κατασκευή των αγαθών αυτών, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης ήτοι της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με τη παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους».

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι το Κέντρο Αποθεραπείας ετέθη σε λειτουργία κατά το ελεγχόμενο διάστημα.

**Επειδή**, η διαφορά του φόρου (ΦΠΑ), που όφειλε η προσφεύγουσα εταιρεία να έχει κάνει διακανονισμό, ποσού 354.466,70 ευρώ για το έτος 2008 και ποσού 30.322,82 ευρώ για το έτος 2009, καταλογίσθηκε και βεβαιώθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάσει τις περιοδικές δηλώσεις που προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016 και η οποία στη συνέχεια δεν προέβη στην εξόφληση ή την ρύθμιση αυτών, προκειμένου να τύχει των ευεργετικών διατάξεων του ως άνω νόμο, ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε μόνο το ποσό του προστίμου του άρθρου 58Α και το ποσό των τόκων του άρθρου 53 του ν.4174/2013.

**Επειδή** από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι αφενός έχει παρέλθει η πενταετία από τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων που αφορούν την ανέγερση του Κέντρου Αποθεραπείας αφετέρου αυτό δεν έχει τεθεί σε λειτουργία έως σήμερα, οι ανωτέρω προβαλλόμενοι ως ουσιαστικοί λόγοι πρέπει να απορριφθούν **ως αβάσιμοι**.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, για τα φορολογικά έτη 2012-2016 του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επί της οποίας εδράζονται οι προβαλλόμενες 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 ...../16-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

**Φ.Π.Α.**

### 1. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012

|                                              |                     |
|----------------------------------------------|---------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> ν. 4174/2013 | 174.849,92 €        |
| Ποσό τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013            | 122.534,82 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                   | <b>297.384,74 €</b> |

### 2. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

|                                              |                    |
|----------------------------------------------|--------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> ν. 4174/2013 | 8.980,65 €         |
| Ποσό τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013            | 6.293,64 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                   | <b>15.274,29 €</b> |

### 3. Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2015

|                                                 |                     |
|-------------------------------------------------|---------------------|
| Διαφορά φόρου                                   | 62.552,14 €         |
| Πρόστιμο άρθρου 58/58 <sup>Α</sup> ν. 4174/2013 | 31.276,07 €         |
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> ν. 4174/2013    | 22.070,85 €         |
| Ποσό τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013               | 31.154,60 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                      | <b>147.053,66 €</b> |

### 4. Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2016

|                                              |                    |
|----------------------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                                | 25.544,94 €        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> ν. 4174/2013 | 32.494,58 €        |
| Ποσό τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013            | 15.181,51 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                   | <b>73.221,03 €</b> |

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο  
Ο/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.