



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1047

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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 από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (εισοδημάτων περιόδου 01.01-31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.
5. Την υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (εισοδημάτων περιόδου 01.01-31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας 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 από .2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., 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:

- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 1.852,99€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 408,07€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.090,44€, ήτοι συνολικό ποσό **4.351,50€**, για το οικονομικό έτος 2013 (*εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2012*).

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από2018 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει των υπ' αρ.2017 &2018 εντολών του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε την περίοδο 01.01.2007– 31.12.2012.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμό πρωτ.8/Υ76-ΙΔ'/27.09.2017 έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή έκθεση ελέγχου της παραπάνω υπηρεσίας για τον προσφεύγοντα,-αγρότη - Α.Φ.Μ. Η ως άνω Υποδιεύθυνση προέβη στον παραπάνω έλεγχο κατόπιν της αριθ. Α12/...../25-01-2013 Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Βέροιας προς την Περιφερειακή Δ/ση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης προς διακρίβωση τέλεσης υπεξαίρεσης κατ' εξακολούθηση (αρθ. 375, 98 Π.Κ.) και καταδολίευσης δανειστών (αρθ. 397 Π.Κ.) εκ μέρους του

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με αφορμή την ως άνω έκθεση, διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι ο προσφεύγων από το έτος 2012 ασκούσε τη δραστηριότητα του παραγωγού ηλεκτρικής ενέργειας από φωτοβολταϊκά. Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν από τον προσφεύγοντα στην χρήση 2012, από τον οποίο προέκυψαν λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 9.530,55€, λόγω: α) μη προσκόμισης στον φορολογικό έλεγχο παραστατικών δαπανών ύψους 2.811,57€ και β) μη αποδοχής από τον έλεγχο, ως εκπεστέας δαπάνης, του ποσού των 6.718,98€, το οποίο αντιστοιχεί στα 4/5 της έκτακτης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 4093/2012, που επιβάλλεται επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
2. Ο προσφεύγων δεν γνώριζε ότι όφειλε να επιμερίσει την δαπάνη που αφορά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του Ν. 4093/2012 με σκοπό την πλήρη απόσβεσή της σε πέντε έτη. Σε κάθε περίπτωση, είναι εύλογη και δίκαιη η εφάπαξ προσμέτρηση της δαπάνης κατά τη χρονιά που έγινε η παρακράτηση από τον Λ.Α.Γ.Η.Ε. Α.Ε. (Λειτουργός της Αγοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας), ήτοι την χρήση 2012.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72§11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **84§1 του Ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη υπ' αρ.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, εκδόθηκε στις 17/12/2018, ήτοι πριν την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο είχε λήξει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012, με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα παραγραφής.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στο υπό κρίση οικ. έτος 2012 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31 του Ν. 2238/94**: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος..... ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους..... Ειδικά η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 4093/2012 (Α' 222) εκπίπτει ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4093/2012.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 2095/29.04.2013**: «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των παραγράφων 18, 21 και 45 του άρθρου 3 του ν.4110/2013 (ΦΕΚ 17Α/23.1.2013) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:..... 2. Με την παράγραφο 21 του ίδιου άρθρου προστίθενται νέα εδάφια στην περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε..... Με βάση το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου αυτής, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν.4093/2012, η οποία επιβάλλεται επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ κατά το χρονικό διάστημα από 1.7.2012 έως 30.6.2014, εκπίπτει ισόποσα μέσα σε μια πενταετία από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Δεδομένου ότι τα ποσά που αντιστοιχούν στην ανωτέρω εισφορά υπολογίζονται και παρακρατούνται σε κάθε εκκαθάριση από την ΛΑΓΗΕ ΑΕ ή τη ΔΕΔΔΗΕ ΑΕ, κατά περίπτωση, η έκπτωση της εν λόγω δαπάνης θα διενεργείται από τις επιχειρήσεις τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία, αρχής γενομένης από τη χρήση εντός της οποίας παρακρατήθηκε και όχι από τη χρήση εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η πώληση της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας επί της οποίας υπολογίσθηκε η εν λόγω εισφορά. Τα ποσά της εισφοράς αλληλεγγύης βαρύνουν εξολοκλήρου τα αποτελέσματα της χρήσης εντός της οποίας έγινε η παρακράτηση αυτών, ενώ η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε πέντε (5) έτη πραγματοποιείται εξωλογιστικά με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τους στην οποία υποχρεωτικά μεταφέρεται ως λογιστική διαφορά το εκάστοτε εναπομένον προς έκπτωση ποσό των επόμενων χρήσεων. Με το τελευταίο εδάφιο των ίδιων ως άνω διατάξεων ορίζεται, ότι οι διατάξεις του εδαφίου αυτού ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4093/2012, δηλαδή από τις 12.11.2012 και μετά και επομένως, οι ως άνω διατάξεις καταλαμβάνουν και τα ποσά της έκτακτης εισφοράς που έχουν παρακρατηθεί στη χρήση 2012. Ως εκ τούτου, για τις επιχειρήσεις των οποίων

η χρήση λήγει την 31.12.2012, το ένα πέμπτο της έκτακτης εισφοράς του ν.4093/2012 η οποία έχει παρακρατηθεί εντός της χρήσης αυτής (δηλαδή για το διάστημα 1.7.2012-31.12.2012) θα εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων στη χρήση αυτή, ενώ τα υπόλοιπα τέσσερα πέμπτα θα εκπεσθούν τμηματικά και ισόποσα στις χρήσεις 2013 έως και 2016. Για τα ποσά τα οποία θα παρακρατηθούν σε επόμενες χρήσεις (2013 και 2014), ο χρόνος έναρξης της πενταετίας θα είναι οι χρήσεις αυτές».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν προέβη σε αναμόρφωση των φορολογικών του αποτελεσμάτων στην χρήση 2012 (οικ. έτος 2013), με αποτέλεσμα ολόκληρο το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 4093/2012, ήτοι ποσό 8.398,73€, (30% * 27.995,74€) να έχει εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, η φορολογική αρχή ορθώς εφάρμοσε τις κείμενες διατάξεις και δεν αναγνώρισε ως εκπεστέα δαπάνη τα 4/5 της ως άνω έκτακτης εισφοράς, ήτοι ποσό 6.718,98€, δεδομένου ότι στο άρθρο 31§1 περ. ε' του Ν. 2238/94 ρητώς ορίζεται η δυνατότητα τμηματικής και ισόποσης έκπτωσης της δαπάνης εντός πενταετίας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. / .2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας

	Βάσει ελέγχου
Διαφορά φόρου	1.852,99€
Εισφορά αλληλεγγύης	408,07€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	1.100,10€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	990,34€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.351,50€

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.