



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/05/2019

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

Αριθμός απόφασης: 984

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@aade.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'/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 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

**4. Την από 08/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ. ....12.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Την υπ' αριθ. ....../....12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../....12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, φόρος ποσού 79.401,87€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 74.478,96€, ήτοι συνολικό ποσό 153.880,83€, λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στο κατασκευαστικό κόστος ακινήτων του άρθρου 6 του ν. 2859/2000 τα οποία διατέθηκαν το 2008 για πράξεις που εξομοιώνονται με παράδοση (αυτοπαράδοση) και αναλήφθηκαν από τον υποκείμενο στο φόρο για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (αστική μίσθωση), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6, 7, 30, 31 και 33 του ν.2859/2000.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 06/12//2018 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 902/20.10.2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ, για τη χρήση 2008, έχει παραγραφεί την 31/12/2014 ελλείψει αρχικού φύλλου ελέγχου.
2. Ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 48 παρ. 3 ν.2859/2000 δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για δεκαετή παραγραφή.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων περί αυτοπαράδοσης ακινήτων και εκκαθάρισης φόρου.
4. Ανεπαρκής αιτιολογία και παραβίαση του άρθρου 28 του ΚΦΔ.
5. Παραβίαση του άρθρου 37 του ΚΦΔ.

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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.....».

**Επειδή**, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα TAXIS (υποσύστημα ΦΠΑ) προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε στις 05/03/2009 την υπ' αριθ. 1899/2009 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, δη εμπροθέσμως, με αποτέλεσμα να μην επηρεάζεται ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 3 του ν.2859/2000.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, μηχανικός και εργολάβος οικοδομών, ανήγειρε οικοδομή με αριθ. οικοδομικής άδειας ...../.....2007 επί της οδού ..... στην ..... και τον Αύγουστο του 2008 προέβη σε εκμίσθωση 21 διαμερισμάτων της παραπάνω οικοδομής, καταθέτοντας τα σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης στην αρμόδια φορολογική αρχή και συμπεριέλαβε τις εν λόγω εκμισθώσεις στην αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα των ακινήτων οικ. έτους 2009 (Έντυπο Ε2) που συνυποβλήθηκε με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Τον Νοέμβριο του 2016, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ δηλώσεις αυτοπαράδοσης ακινήτων λόγω χρησιμοποίησης αυτών σε μη φορολογητέα δραστηριότητα (εκμίσθωση).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 06/12/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή εξέλαβε τις υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα εκπροθέσμως ειδικές δηλώσεις αυτοπαράδοσης ακινήτων που μισθώθηκαν το 2008 ως συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και προέβη στην έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, εντός της οριζόμενης από τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 2 του ν.2859/2000 δεκαετούς προθεσμίας.

**Επειδή**, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης του ν.3888/2010 ούτε εκδόθηκε καταλογιστική πράξη φόρου ή φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής κατόπιν αρχικού φορολογικού ελέγχου ενώ ως επιχείρηση που ασχολείται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών εξαιρείται ρητώς, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 14 του ν.3296/2004, από την αυτοπεραίωση εκκρεμούς φορολογικής υπόθεσης.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι 06/12/2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι οι εκπροθέσμως υποβληθείσες ειδικές δηλώσεις αυτοπαράδοσης ακινήτων αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000, ελλείψει αρχικού φύλλου ελέγχου ή εκπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης, έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 ν.2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. ..../08.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ: ..... και την ακύρωση της υπ' αριθ.

...../.....12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. ....../.....12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ**

**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                         | Βάσει ελέγχου | Βάσει της παρούσας απόφασης | Διαφορά απόφασης - ελέγχου |
|-------------------------------------------------|---------------|-----------------------------|----------------------------|
| Κύριος Φόρος                                    | 79.401,87 €   | 0,00 €                      | -79.401,87 €               |
| Πρόστιμο και τόκοι (άρθρ. 58Α & 53 ν.4174/2013) | 74.478,96 €   | 0,00 €                      | -74.478,96 €               |
| Σύνολο για καταβολή                             | 153.880,83 €  | 0,00 €                      | -153.880,83 €              |

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.