



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/05/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1379

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 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Α.Ε.» 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 80.924,76€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, κύριος φόρος ποσού 68.397,09€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 64.156,47€, ήτοι συνολικό ποσό 132.553,56€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές διαπιστωθέντος ελλείμματος από καταμέτρηση ταμείου ποσού 2.288.926,36€ και λοιπών διαφορών 7.833,56€, συμφώνως με τα βάσει ελέγχου προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δη συνολικού ποσού φορολογητέων εκροών 2.296.759,92€ πλέον ΦΠΑ 6,5%, ήτοι 149.289,40€ και μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 186,80€ πλέον ΦΠΑ 32,45€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί των από 24/12/2018 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός ΦΠΑ με την προσθήκη του ταμειακού ελλείμματος στις φορολογητέες εκροές. Εσφαλμένη η επιβολή ΦΠΑ επί τεκμαρτών εσόδων που δεν ανάγονται στην άσκηση δραστηριότητας.
2. Εσφαλμένη η διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 7.833,56€ καθώς αφορούν λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής...».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με το άρθρο 48 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο... 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση... 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον

έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι: «Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικώς έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε περιπτώσεις διαπίστωσης αρνητικών ή θετικών διαφορών με βάση τον παραπάνω έλεγχο, οι διαφορές αυτές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξαρτήτως της προέλευσης τους, προστίθενται ως διαφορές καθαρών κερδών και παράλληλα προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1877/2014 κρίθηκε ότι προϋπόθεση για την επιβολή ΦΠΑ είναι η άσκηση δραστηριότητας έναντι αμοιβής, πλην των περιπτώσεων καταβολής ΦΠΑ επί τεκμαρτών εκροών που προβλέπονται από τα άρθρα 7 και 9 του ν.2859/2000.

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (Α' 248), ότι κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στην φορολογία εισοδήματος, ότι, συνεπώς, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται 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 φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 24/12/2018 έκθεση ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι, στο πλαίσιο ενεργειών της ABM εισαγγελικής παραγγελίας, πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας επιτόπιος έλεγχος στις 06/03/2013 στην έδρα της επιχείρησης και διενεργήθηκε η οριζόμενη από την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.3296/2004 ελεγκτική επαλήθευση της καταμέτρησης ταμείου όπου διαπιστώθηκε έλλειμμα ύψους 2.288.926,36€. Για την παράβαση αυτή, συντάχθηκε η με αριθ. υπόθεσης έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2013 απόφαση επιβολής προστίμου από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Κατόπιν, η

ελεγκτική αρχή πρόσθεσε το προαναφερθέν έλλειμμα ταμείου στις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας, όπως αυτή ερμήνευσε τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.2859/2000, με αναπαιτολόγητη εφαρμογή συντελεστή ΦΠΑ 6,5%, καίτοι, όπως αναγράφεται στην ανωτέρω έκθεση, η προσφεύγουσα στερείτο ακαθαρίστων εσόδων από εμπορική δραστηριότητα, καθότι κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο βρισκόταν στο κατασκευαστικό στάδιο ανέγερσης ξενοδοχειακής μονάδας.

Επειδή, το έλλειμμα ταμείου, ελλείπει άλλης επαρκούς, ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας από την ελεγκτική αρχή, ότι τούτο ανάγεται σε πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν αποτελεί, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.2859/2000, αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ, πολλώ μάλλον στην υπό κρίση περίπτωση που η προσφεύγουσα δεν παρείχε υπηρεσίες καθότι ήταν σε διαδικασία ανέγερσης ξενοδοχείου.

Ενόψει των ανωτέρω, κρίνεται, κατ' εκτίμηση των στοιχείων του φακέλου και, ειδικότερα, του περιεχομένου της οικείας εκθέσεως ελέγχου φόρου προστιθεμένης αξίας, ότι εν προκειμένω η φορολογική αρχή μη νομίμως πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές το ταμειακό έλλειμμα, καθώς δεν αποδεικνύεται η υπαγωγή αυτού σε φορολογητέες πράξεις, που αποτελούν αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ και ιδίως, με την αναπαιτολόγητη εφαρμογή συντελεστή 6,5% που αντιστοιχεί στην παροχή υπηρεσιών από ξενοδοχειακές μονάδες, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα βρισκόταν σε κατασκευαστικό στάδιο. Οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.3296/2004, ως προς τις συνέπειες δεν είναι απόλυτες για το ΦΠΑ, αφού τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος δύναται να ληφθούν υπόψη όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000, περί ανακρίβειας ή ανεπάρκειας βιβλίων, ενώ στην υπό κρίση περίπτωση δεν τίθεται θέμα εφαρμογής της εν λόγω διάταξης καθώς τα βιβλία της προσφεύγουσας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν ακριβή και επαρκή, και πάντως, μετά τη διενέργεια ιδιαίτερου και αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων που υπάγονται σε ΦΠΑ. Περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή, είτε αναπαιτολόγητα είτε εκ παραδρομής, ανέγραψε στην προσβαλλόμενη πράξη διαφορά στις φορολογητέες εκροές ποσού 7.833,56€ πλέον ΦΠΑ 6,5%, χωρίς αυτή να αιτιολογείται στην από 24/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (ΑΥΟ ΠΟΛ.1159/2011) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμου προσδιορισμού ΦΠΑ, έχουν νομικό έρεισμα και γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./30.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, και **την τροποποίηση** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013.

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

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	87.469,61 €	2.384.229,53 €	87.469,61 €	-2.296.759,92 €
Φορολογητέες εισροές	935.041,28 €	934.854,48 €	934.854,48 €	0,00 €
Φόρος εκροών	20.118,00 €	169.407,40 €	20.118,00 €	-149.289,40 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	101.042,76 €	101.010,31 €	101.010,31 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	80.924,76 €		80.892,31 €	80.892,31 €
Κύριος Φόρος	0,00 €	68.397,09 €	0,00 €	-68.397,09 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	0,00 €	34.198,55 €	0,00 €	-34.198,55 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	0,00 €	29.957,93 €	0,00 €	-29.957,93 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00 €	132.553,57 €	0,00 €	-132.553,57 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.