



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 26.03.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1113

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ".....", με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον, στη θέση, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον κ. του, ΑΦΜ, κάτοικο, οδός, κατά: **1) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθ. /2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φπα και προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 93.308,70 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ποσού 46.654,35 €, ήτοι συνολικό ποσό **139.963,05 €**.

2) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00 €, λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων φπα για τις φορολογικές περιόδους 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου} και 5^{ου} μήνα του έτους 2014, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φπα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§1 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. α', §2 περ. α' του Κ.Φ.Δ. και της ΠΟΛ 1252/2015, ήτοι συνολικό πρόστιμο: 5 περιπτώσεις * 100,00 € = 500.00 €.

Οι παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας και προστίμου, εκδόθηκαν συνεπεία της υπ' αρ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για μερικό έλεγχο φορολογίας Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, και πιο συγκεκριμένα έλεγχο ορθής μεταφοράς του ποσού Φ.Π.Α. για έκπτωση το οποίο προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2013 της ως άνω ελεγκτικής αρχής, στις φορολογικές περιόδους του έτους 2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αναληθής ο ισχυρισμός του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. περί συνύρπαξης δύο εκθέσεων ελέγχου και ότι η πρώτη (η με ημερομηνία 20-11-2019) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της δεύτερης.
2. Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη κοινοποίησης της προηγούμενης έκθεσης ελέγχου (η με ημερομηνία 20-11-2019) που επικαλείται ο έλεγχος σύμφωνα με την οποία παραλάβαμε και καταχωρήσαμε στα βιβλία μας τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία και η οποία αποτέλεσε την νομική και πραγματική βάση για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Παράβαση του άρθρου 147 παρ. 3 ΚΔΔ αφού δεν κοινοποιήθηκε σε εμένα η προηγούμενη έκθεση ελέγχου.
4. Παράβαση της αρχής της ισότητας των αποδεικτικών μέσων και συνακόλουθα παράβαση της αρχής της ισότητας του διοικουμένου ενώπιον της Διοίκησης αφού δεν κοινοποιήθηκε σε εμένα η προηγούμενη έκθεση ελέγχου.
5. Παράβαση της αρχής της γνώσης των διοικητικών στοιχείων από τον διοικούμενο και τα συναφή επ' αυτού δικαιώματά μας όπως αυτά προβλέπονται ως απαραβάτα και υποστηρίζονται από το άρθρο 6 ΕΣΔΑ.
6. Αοριστία Πράξεως - μη αναφορά αιτιολογίας
7. Έκδοση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου χωρίς την έκδοση έκθεσης ελέγχου, η δε έκθεση ελέγχου εκδόθηκε τουλάχιστον ένα μήνα μετά την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.
8. Μη αναφορά αιτιολογίας της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων ούτε σε αυτές ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου αλλά η αιτιολογία υπάρχει σε άλλη έκθεση ελέγχου άλλης χρήσης και η έκθεση αυτή ελέγχου δεν μου κοινοποιήθηκε.

Επειδή, στη προσφεύγουσα επιχείρηση διεξήχθη φορολογικός έλεγχος τη διαχειριστική χρήση 2013, συνεπεία της υπ' αριθμ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα

με τον οποίο η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία Α.Φ.Μ., ήτοι:

<u>A/A</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΡ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ</u> <u>ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝ. ΑΞΙΑ</u>
1	29/11/2013	Τ.Δ.Α.	74.470,00	17.128,10	91.598,10
2	29/11/2013	Τ.Π.Υ.	125.950,00	28.968,50	154.918,50
3	28/12/2013	Τ.Δ.Α.	79.320,00	18.243,60	97.563,60
4	31/12/2013	Τ.Π.Υ.	125.950,00	28.968,50	154.918,50
ΣΥΝΟΛΑ			405.690,00	93.308,70	498.998,70

Επειδή, η καταχώριση των ανωτέρω εικονικών φορολογικών παραστατικών στα βιβλία της προσφεύγουσας είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των φορολογητέων εισροών κατά την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος Φ.Π.Α. στις εκάστοτε φορολογικές περιόδους και κατά συνέπεια του προς έκπτωση Φ.Π.Α. κατά την αξία του φ.π.α. που αντιστοιχεί στα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Κατόπιν αυτού, από την ως άνω φορολογική αρχή, συντάχθηκε η από 20.11.2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. χρήσης 2013, και εκδόθηκε, η υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2013, με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό στη επόμενη χρήση κατά 93.308,70 €

Επειδή, η κρίση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και οι συναφείς παραβάσεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν άπτονται του παρόντος ελέγχου και σε κάθε περίπτωση, το συγκεκριμένο ζήτημα έχει ήδη κριθεί με την υπ' αριθμ./2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με την οποία η ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. πρωτ./23.12.2019 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά διαφόρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, μία εκ των οποίων ήταν και η ως άνω υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2013 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, στην ως άνω ενδικοφανή προσφυγή δεν έγιναν δεκτοί και η σχετική ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 743/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 §1 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα”*.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000, (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000)ορίζουν, ότι:

Άρθρο 1.Επιβολή του φόρου

Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

Άρθρο 2.Αντικείμενο του φόρου

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.....

Άρθρο 3.Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

- α) κάθε φυσικό ή νομικό 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,

Άρθρο 4.Οικονομική δραστηριότητα

1.Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.....

Άρθρο 30.Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Άρθρο 32.Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

- ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

Άρθρο 38.Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

- α) Ένας ημερολογιακός μήνας προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα,

Άρθρο 48.Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.....

6.Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.

Άρθρο 49.Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1.Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

Επειδή, ο παρών φορολογικός έλεγχος, ως αναφέρεται στην από 19.10.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., λαμβάνοντας υπ' όψιν το ως άνω πόρισμα του φορολογικού ελέγχου διαχειριστικής χρήσης 2013, την υπ' αριθμ. 743/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., με την οποία απορρίφθηκαν οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, εξέτασε την ορθή μεταφορά του ποσού Φ.Π.Α. για έκπτωση το οποίο προσδιορίστηκε σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 2013 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., στις φορολογικές περιόδους του έτους 2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν υπέβαλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. στις φορολογικές περιόδους έτους 2014 προκειμένου να μεταφέρει σε αυτές το ορθό ποσό Φ.Π.Α. για έκπτωση του προηγούμενου έτους, έτσι όπως αυτό προσδιορίστηκε στην υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 2013.

Επειδή, ο ανωτέρω χειρισμός, εκ μέρους της προσφεύγουσας, είχε ως αποτέλεσμα να προσθέσει/συμψηφίσει το ποσό φ.π.α. που αντιστοιχεί στα εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας $405.690,0 \text{ €} \times 23\% = 93.308,70 \text{ €}$ με το πιστωτικό υπόλοιπο/το χρεωστικό υπόλοιπο της εκάστοτε φορολογικής περιόδου και έτσι το εκάστοτε ποσό για έκπτωση/προς καταβολή να εμφανίζεται ισόποσα αυξημένο/μειωμένο και να μην αποδίδεται ο ανωτέρω Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1082/6.4.2015 με Θέμα: Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2014 - Φ2 TAXIS)

“Κωδ. 401: Γράψτε το πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό που προέκυψε στην προηγούμενη φορολογική περίοδο (είτε της ίδιας είτε της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου)”.

Επειδή, ορθώς, ο φορολογικός έλεγχος, δεν αναγνώρισε το ποσό Φ.Π.Α. προς έκπτωση που αντιστοιχεί στα εικονικά φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 32 § 1 του Ν.2859/2000 και μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Ιανουαρίου 2014 με το ποσό φ.π.α. που αντιστοιχεί στα εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας $405.690,0\text{€} \times 23\% = 93.308,70 \text{ €}$.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει, ότι, η με αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με συνημμένη την από 20.11.2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. που αφορούν την χρήση 2013 κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις 22.11.2019, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 & 2 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 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.

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 εμπεριστατωμένα 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, το με αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 με συνημμένο τον υπ’ αριθ./...../2020 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. χρήσης 2014 κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 08.09.2020.

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου ως προς τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. χρήσης 2014 (άρθ. 28 παρ. 1 Ν. 4174/2013).

Επειδή, η υπ’ αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2014 κοινοποιήθηκε ταυτόχρονα με την από 19.10.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. χρήσης 2014 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και συγκεκριμένα στις 23.10.2020 όπως ορίζει το άρθρο 37 του Ν.4174/2013, στον εξουσιοδοτημένο για την παραλαβή τους κ.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 54.Διαδικαστικές παραβάσεις

”1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,”

Επειδή με την ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «2) Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α').

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, **επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ** (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. ...

10) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α). Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- **μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54,** ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών»

Επειδή ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική / τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση,

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ. Και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλιπών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου». **Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής**

δήλωσης ΦΠΑ όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 § 2α του Ν. 2859/00 ως ίσχυε, περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των φορολογικών περιόδων 1^{ος}, 2^{ος}, 3^{ος}, 4^{ος} και 5^{ος} του έτους 2014, με ανακριβές περιεχόμενο, και για τις εν λόγω φορολογικές περιόδους, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, **η επιβολή προστίμου λόγω υποβολής, ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 κύρωσης και ως εκ τούτου μη νομίμως επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο τυγχάνει μη νόμιμο και ακυρωτέο.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, εκτός των παραβάσεων του άρθρου 54 του ΚΦΔ, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 19.10.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. χρήσης 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, πέρα από παντελώς αναληθείς, στερούνται κάθε νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας, ενώ σε κάθε περίπτωση, είναι προφανές ότι προβάλλονται όλως καταχρηστικώς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./23.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., ως κάτωθι:

Α) την απόρριψη της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση:

της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 31.12.2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου ακίνητης περιουσίας βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 139.963,05 €.

Β) την αποδοχή της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, και την ακύρωση:

της υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου ακίνητης περιουσίας
βάσει της παρούσης απόφασης.**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 0,00 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο.Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.