



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 27/05/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1335**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 26.04.2012 - 31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 26.04.2012 - 31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 225,56€, πρόσθετος φόρος 211,58€, ήτοι σύνολο **437,14 €**.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων μόνο της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, από τη Δ.Ο.Υ., δυνάμει των υπ' αριθμ., εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η πληροφοριακή έκθεση υπ' αρ. που συνέταξαν οι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε, η οποία στις 05.06.2018 παρελήφθη από τη ...Δ.Ο.Υ. Το Σ.Δ.Ο.Ε. στα πλαίσια ελέγχου της υπ' αρ. εντολής επεξεργασίας, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αρ. εντολής επεξεργασίας εξέδωσε τη με αρ. εντολή ανοίγματος λογαριασμών στα πλαίσια της οποίας θα συνέχιζε και θα ολοκλήρωνε τον έλεγχο.

Η λειτουργία όμως της ανωτέρω Υπηρεσίας ανεστάλη από 28/09/2017 βάσει της απόφασης του Υπ. Οικ. με αριθμ. πρωτ. μετά και τον ανακαθορισμό των κατά τόπον αρμοδιοτήτων της και για το λόγο αυτό όλη η υπόθεση του ελεγχόμενου κατέληξε με το ανωτέρω έγγραφο στη' Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων είναι γιατρός και έχει ως κύρια δραστηριότητα : «Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας χειρουργικής» και ως δευτερεύουσες τις : α) «Παραγωγή Ηλεκτρικής Ενέργειας από Φωτοβολταϊκά Συστήματα» (ημερομηνία έναρξης: 26/04/2012) και β) «Εργασίες διαμόρφωσης ή

ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παράγραφος 4 του Κώδικα ΦΠΑ) για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (ημερομηνία έναρξης: 26/04/2012).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητάει την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για όλες τις διαχειριστικές περιόδους μέχρι και 31.12.2012.
2. Έλλειψη αιτιολογίας
3. Η πράξη επιβολής προστίμου είναι νομικά πλημμελής διότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του αρ. 48 του ν. 2238/94 ή της παρ. 4 του αρ. 21 του ν. 4172/2013, όταν οι πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου προέρχονται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ή επανακατάθεση αναληφθέντων χρημάτων ανεξαρτήτως του χρόνου ανάληψης – επανακατάθεσης.
4. Εσφαλμένη εφαρμογή της παρ. 3 του αρ. 48 του ν. 2238/94 ή της παρ. 4 του αρ. 21 του ν. 4172/2013 λόγω μη επιμερισμού των χρηματικών ποσών των πιστώσεων που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων του κάθε λογαριασμού.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο το 57 παρ. 1 του Ν.2859/2000, όπου ορίζεται 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 υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 28/12/2018, ενώ η πενταετία για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2012-31.12.2012, λήγει την 31/12/2018, συνεπάγεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εμπρόθεσμα και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό (περί της έλλειψης αιτιολογίας)

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ αναφέρεται ότι:

6.2.7 Έλεγχος εάν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, εξέπεσε ο αναλογούν Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

Δαπάνες που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 30 § 4 Ν.2859/2000				
Από 01/10/2012 μέχρι 31/12/2012				
Α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	Αιτιολογία Δαπάνης	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1	13/08/2012	ΕΞΟΧΙΚΟ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ	54,87	12,63
2	21/09/2012 «.....»	ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ ΚΑΦΕΤΕΡΙΑ	28,45	6,85
ΣΥΝΟΛΟ (Γ)			83,32	19,48

6.2.8 Αν για τις δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 100.000 δραχμών ή των 294 ευρώ, προκειμένου για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν προσκομίσθηκαν τα εξής παραστατικά:

Δαπάνες που δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά στον έλεγχο			
Από 01/07/2012 μέχρι 30/09/2012			
Α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1	18/07/2012	40,65	9,35
2	03/08/2012	40,65	9,35
3	11/08/2012	40,65	9,35
4	16/08/2012	40,65	9,35
5	20/08/2012	40,65	9,35
6	25/08/2012	40,65	9,35
7	13/09/2012	263,37	60,58
8	18/09/2012	40,65	9,35
ΣΥΝΟΛΟ (Α)		547,92	126,03

Δαπάνες που δεν γίνονται δεκτές από τον έλεγχο διότι δεν είναι εφικτός ο έλεγχος της δαπάνης καθότι δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά στον έλεγχο			
Από 01/10/2012 μέχρι 31/12/2012			
Α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1	09/10/2012	40,65	9,35
2	09/10/2012	191,62	44,07
3	15/10/2012	48,82	11,23
4	30/11/2012	29,67	6,83

5	21/12/2012	37,23	8,57
ΣΥΝΟΛΟ (B)		347,99	80,05

Επιπλέον στην ίδια έκθεση αναφέρεται ότι : «Το ορθό ποσό αγοράς της φωτοβολταϊκής μονάδας είναι το κατωτέρω. Μπορεί να αναγράφεται λανθασμένα στη στήλη ΦΠΑ εισροών και εκροών θα παραμείνει όμως όπως έχει γιατί αυτή η εγγραφή έγινε για λόγους αντιλογισμού καθότι δεν καταβλήθηκε ΦΠΑ, όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα.

Αγορά φωτοβολταϊκής μονάδας		
	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	Αιτιολογία μη ύπαρξης ΦΠΑ
Concrete bases for photovoltaic mounting equipment	20.160,00	Ενδοκοινοτική Απόκτηση
Metal mainting equipment for photovoltaic panels	34.839,36	Ενδοκοινοτική Απόκτηση
Φωτοβολταϊκό σύστημα	99.593,50	Απαλλαγή ΦΠΑ αριθ. Βεβαίωσης ΔΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ	154.592,86	

Ο προσφεύγων, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. το με αριθμό πρωτ. υπόμνημα απόψεων – αντιρρήσεων, εκθέτοντας τις απόψεις - ενστάσεις - αντιρρήσεις του, κατά του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 και των προσωρινών διορθωτικών πράξεων φόρου και προστίμων που του είχαν επιδοθεί.

Το υποβληθέν υπόμνημα έχει συμπεριληφθεί στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, όπου και αναφέρονται αναλυτικά οι ισχυρισμοί και τα δεδομένα που παρουσιάζει ο ελεγχόμενος καθώς και οι παραθέσεις του ελέγχου ως προς αυτά. Από το υπόμνημα του ελεγχόμενου παραθέτουμε μόνο το απόσπασμα που αναφέρεται στον κλάδο των φωτοβολταϊκών και την αντίστοιχη απάντηση του ελέγχου.

Απόσπασμα από το υπόμνημα του ελεγχόμενου: «Όσον αφορά την άλλη μου δραστηριότητα τα φωτοβολταϊκά δεν νομίζω να υπάρχει καμιά αμφιβολία ως προς τα έσοδα καθώς τιμολογούνται από την ΔΕΔΗΕ.»

Απάντηση του ελέγχου: «Ως προς τα έσοδα των φωτοβολταϊκών δεν υπήρξε καμία αμφιβολία. Άλλωστε τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου των φωτοβολταϊκών δεν έχουν προσαυξηθεί, καθότι δεν υπάρχει παράβαση στον κλάδο αυτό. Δηλαδή η ανακρίβεια δεν επηρεάζει τα ακαθάριστα των φωτοβολταϊκών.»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως «νόμω και ουσία» αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί αναφέρονται στην ανάλωση κεφαλαίου, επανακατάθεση αναλήψεων καθώς και στον επιμερισμό των χρηματικών ποσών των πιστώσεων που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύοντα και ουδόλως συσχετίζονται με την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, προβάλλονται αβάσιμα και πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 26/04/2012 – 31/12/2012

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	225,56€	225,56€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	211,58 €	211,58 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	437,14 €	437,14 €

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.