



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 20/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1615

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', ΑΦΜ, που εδρεύει στη,, αρ., Τ.Κ., κατά των υπ' αριθ. : 1)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2013, 2)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, 3)/2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3&5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και 4)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. : 1)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2013, 2)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, 3)/2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3&5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και 4)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, 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 τις υπ' αριθ. :

1)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2013, η ζημία της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 391.931,70 €, έναντι δηλωθείσας 806.986,03€, το δε πιστωτικό ποσό για επιστροφή παρέμεινε ίδιο με το δηλωθέν ήτοι ύψους 6.299,56€.

Η διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας ζημίας και της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τα οποία: 1) δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η μεταφορά ζημίας παρελθουσών χρήσεων ύψους 32.030,55 € στην επίμαχη χρήση, καθόσον το καθαρό εισόδημα της χρήσης 2011 προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου εξωλογιστικά και 2) δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο δαπάνες ύψους 383.023,78 €.

2)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 104.231,88€ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 97.769,52€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 202.001,40€.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τα οποία: 1) δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο προς έκπτωση, από το σύνολο του φόρου των εισροών της χρήσης 2012, ποσό 1.551.26€ που αναλογεί σε ΦΠΑ δαπανών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, 2) δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου της χρήσης 2011 ύψους 1.892,51€, λόγω των αποτελεσμάτων του ελέγχου της χρήσης 2011, 3) καταλογίστηκε ποσό 100.912,88€ που αντιστοιχεί στον εφάπαξ διακανονισμό παγίων ύψους 531.120,44€ τα οποία δεν είχαν τεθεί σε παραγωγική λειτουργία ως 31/12/2011.

3)/2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § § 3&5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 1.935,01 €, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 7 § 5 του Ν 4337/2015, λόγω μη έκδοσης τιμολογίου αγοράς καθαρής αξίας 7.740,02 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 § 5 του Π.Δ. 186/92.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην καρτέλα του είδους με κωδικό 100.00.001 Κοτόπουλο Νωπό 70% Ελληνικό, παρουσιάζεται αρνητικό υπόλοιπο αποθήκης το οποίο στις 6-7-2012 ανέρχεται σε 3.600,01 κιλά και έκρινε ότι υπάρχει στην αποθήκη της προσφεύγουσας εταιρείας η ποσότητα αυτή (3.600,01 κιλά) του συγκεκριμένου προϊόντος, χωρίς να υπάρχει κάποιο παραστατικό αγοράς. Ο έλεγχος έκρινε ότι με βάση την μέση τιμή αγοράς του είδους αυτού τη χρήση αυτή, η οποία ανέρχεται στα 2,15 Ευρώ, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν καταχώρησε τιμολόγιο αγοράς αξίας 7.740,02 ευρώ του προϊόντος αυτού ως όφειλε, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 5 του ΠΔ 186/1992.

4)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, τέλη χαρτοσήμου ποσού 5.520,00 €, πλέον ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου ποσού 1.104,00 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 5.177,76 €, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.035,55€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 12.837,31€.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έχει προχωρήσει σε ταμειακές διευκολύνσεις προς τους μετόχους της. Για την χρήση 2012, οι λογαριασμοί 33.08.0002, 33.08.0003, 33.08.0004 των μετόχων παρουσιάζουν αύξηση και συγκεκριμένα με βάση τις εγγραφές στα βιβλία της, ο λογαριασμός 33.08.0002 του παρουσιάζει αύξηση κατά 184.000,00 ευρώ, ο λογαριασμός 33.08.0003 του παρουσιάζει αύξηση κατά 184.000,00 ευρώ και ο λογαριασμός 33.08.0004 του παρουσιάζει αύξηση κατά 184.000,00 ευρώ. Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος καταλόγισε τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου με αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 552.000,00 ευρώ ($184.000,00 \times 3$).

Τα ως άνω αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου αναγράφονται στις από 28/12/2018 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Αβάσιμοι οι ισχυρισμοί των ελεγκτικών οργάνων, ότι δεν είχε υποβάλλει δήλωση τελών χαρτοσήμου για τη χρήση 2012. Προσκομίζει αντίγραφο της από 25/11/2015 υποβληθείσας δήλωσης τελών χαρτοσήμου, Δ' τριμήνου 2012.

2) Εκ παραδρομής σφάλμα των υπαλλήλων της εταιρείας κατά την τήρηση των βιβλίων, που δεν έχει επηρεάσει τα δηλωθέντα εισοδήματα και δεν υφίσταται αποκρυψη οποιασδήποτε συναλλαγής.

Το συγκεκριμένο είδος με κωδικό 100.00.001 "ΚΟΤΟΠ. ΝΩΠΟ 70% ΕΛΛΗΝΙΚΟ" (Εμπορία), είναι ομοειδές (ΟΛΟΚΛΗΡΑ ΚΟΤΟΠΟΥΛΑ) με το κωδικό 000.00.000 "Κοτόπουλο Νωπό 70% Ελληνικό Κρήτης" το οποίο αφορά προϊόν παραγωγή της. Εκ παραδρομής ο εκάστοτε υπάλληλος

τιμολόγησης καταχωρεί – εισάγει λανθασμένο κωδικό είδους ήτοι αντί του κωδικού 000.00.000, καταχωρεί 100.00.001. Κατά την απογραφή τέλους χρήσης γίνονται έλεγχοι και διασταυρώσεις, εγγραφές τακτοποίησης στις καρτέλες ειδών, όπου παρατηρείται τέτοιου διαφορά.

3) Αυθαίρετη, παράνομη, αβάσιμη η παράβαση του άρθρου 33 του Ν 2859/2000 ότι για να διατηρήσει το δικαίωμα έκπτωσης φόρου έπρεπε να έχουν τεθεί σε λειτουργία τις εγκαταστάσεις/πάγια έως 31-12-2011.

Η εταιρεία για την εν λόγω επένδυση που αφορούσε πτηνοσφαγείο, βιολογικό καθαρισμό και μονάδα αδρανοποίησης ζωικών υποπροϊόντων (Redering), έλαβε προέγκριση στις 18/10/2016. Εσφαλμένα και με καταφανή νομική πλημμέλεια έκρινε η φορολογική αρχή ότι δεν άρχισε η χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού μέχρι τις 31/12/2011, βασιζόμενη απλά σε μία λογιστική εγγραφή που πραγματοποιήθηκε τον Ιούνιο του 2012.

Εν προκειμένω το γεγονός ότι τα επενδυτικά αγαθά τέθηκαν σε λειτουργία εντός πενταετίας αποδεικνύεται από τα παρακάτω:

Α) την με αρ. πρωτ./2010 «Έγκριση καταβολής Β΄ Τελικής Δόσης της εγκεκριμένης δημόσιας δαπάνης για την οικονομική ενίσχυση επενδυτικού σχεδίου στα πλαίσια του μέτρου 2.1 του ΕΠΑΑ & ΑΥ 2000-2006 του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

Με το εν λόγω έγγραφο :

Αποφασίζεται η καταβολή της δεύτερης και τελικής δόσης της δημόσιας δαπάνης

Αποφασίζεται η επιστροφή της εγγυητικής επιστολής

Σημειώνεται ότι προκειμένου να καταβληθεί το ποσό της επένδυσης που ανερχόταν στο ύψος των 957.493,36 ευρώ εκ των οποίων η τελική δόση ήταν 653.904,50 ευρώ προηγείται ενδελεχής έλεγχος από τις αρμόδιες αρχές. Χωρίς ολοκλήρωση της επένδυσης και θέσης αυτής σε λειτουργία, χρήματα δεν δίδονται.

Β) την με αρ. πρωτ./2011 χορήγηση οριστικής άδειας επεξεργασίας και διάθεσης λυμάτων και αποβλήτων πτηνοσφαγείου του Τμήματος Περιβαλλοντικής Υγιεινής & Υγειονομικού Ελέγχου, της περιφέρειας Κρήτης, που εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ. πρωτ./2009 προσωρινής άδειας διάθεσης λυμάτων και αποβλήτων.

Σημειωτέον ότι στις 18/11/2010 είχε υποβληθεί στη Β Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου κατάσταση αθεωρήτων στοιχείων βάσει της ΠΟΛ. 1083/03 με αριθμό πρωτ./2010 με την οποία δηλώνει τις σχετικές σειρές παραστατικών για την μονάδα αδρανοποίησης προϊόντων (Redering). Στις 30/09/2013 έχει εκπρόθεσμα δηλωθεί ως Κωδικός δραστηριότητας (ΚΑΔ.38211000), στο υποκατάστημα της εταιρείας (.....) αλλά με ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας την 01/11/2010.

Αποδεικνύεται η ολοκλήρωση της λειτουργίας της εν λόγω επένδυσης εντός του έτους 2011 και η συνέχεια της λειτουργίας της μονάδας το έτος 2012 και συνάγεται αδιαμφισβήτητα ότι η εν λόγω επένδυση είχε τεθεί σε λειτουργία και παρέχονταν σχετικές υπηρεσίες εντός πενταετίας, ήτοι μέχρι την 31/12/2011.

Διαπιστώθηκε εκ των υστέρων με την επίβλεψη νέων προϊσταμένων του λογιστηρίου της εταιρείας ότι εκ παραδρομής δεν συντάχθηκε έως τη 31/11/2011 από τον λογαριασμό 15 «Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση» στον εκάστοτε λογαριασμό παγίων, ως υφίστατο υποχρέωση αλλά στις 8/6/2012.

4) Παραγραφή.

5) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της αρχής της νομιμότητας και της αρχής αναλογικότητας.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται 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. 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 έκδοση τους**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

1. 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 με την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 ορίζεται:

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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις ως άνω διατάξεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

1) Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2013

Επειδή για την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη δεν προβάλλονται, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρισμοί από την προσφεύγουσα εταιρεία, πλην του ισχυρισμού περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

2) Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Επειδή στο άρθρο 15 § 5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. (π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α'), ορίζεται:

.....
Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως αυτής, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίες, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται".

"Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%.

Εις ην περίπτωση, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος".

Εξαιρετικώς οι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιριών προσωρινά εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφ' όσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των ευρώ 73,37. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωση. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινος μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης".

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει και επικαλείται την από 25/11/2015 δήλωση τελών χαρτοσήμου Δ' τριμήνου 2012 βάσει της οποίας κατέβαλε τέλη χαρτοσήμου επί αναλήψεων εταίρων, με αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο ύψους 642.000,00 ευρώ, αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 6.420,00 ευρώ, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.284,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο εκπροθέσμου υποβολής ποσού 2.197,18 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο ύψους 9.901,18 ευρώ.

Επιπλέον προσκομίζει αναλυτικό ισοζύγιο αξιών λογαριασμών περιόδου από 02/01/2012 έως 31/12/2012 με κωδικό λογαριασμού 33 (χρεώστες διάφοροι) ο οποίος παρουσιάζει υπόλοιπο 3.542.000,00 ευρώ το οποίο αναλύεται ως εξής:

Προηγούμενο υπόλοιπο: 2.990.000,00

Χρέωση : 642.000,00

Πίστωση: 90.000,00

Υπόλοιπο περιόδου: 552.000,00

Επειδή όπως προκύπτει από την από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, , για την ταμειακή διευκόλυνση ύψους 2.990.000,00 ευρώ η προσφεύγουσα έχει υποβάλει δήλωση τελών χαρτοσήμου και έχουν βεβαιωθεί τα σχετικά τέλη χαρτοσήμου.

Ωστόσο για την χρήση 2012, οι λογαριασμοί 33.08.0002, 33.08.0003, 33.08.0004 των μετόχων παρουσιάζουν αύξηση και συγκεκριμένα με βάση τις εγγραφές στα βιβλία της, ο λογαριασμός 33.08.0002 τουπαρουσιάζει αύξηση κατά 184.000,00 ευρώ, ο λογαριασμός 33.08.0003 τουπαρουσιάζει αύξηση κατά 184.000,00 ευρώ και ο λογαριασμός 33.08.0004 τουπαρουσιάζει αύξηση κατά 184.000,00 ευρώ.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος καταλόγισε τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου με αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 552.000,00 ευρώ (184.000,00 X 3).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την από 25/11/2015 δήλωση τελών χαρτοσήμου Δ' τριμήνου 2012, βάσει της οποίας κατέβαλε τέλη χαρτοσήμου επί αναλήψεων εταίρων, με αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο ύψους 642.000,00 ευρώ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας βάσιμα προβάλλεται.

3) Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § § 3&5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012,

Επειδή όπως προκύπτει από την από 28/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,, ό έλεγχος διαπίστωσε ότι στην καρτέλα του είδους με κωδικό 100.00.001 Κοτόπουλο Νωπό 70% Ελληνικό, παρουσιάζεται αρνητικό υπόλοιπο αποθήκης το οποίο στις 6-7-2012 ανέρχεται σε - 3.600,01 κιλά. με βάση δε την μέση τιμή αγοράς του είδους αυτού τη χρήση αυτή, η οποία ανέρχεται στα 2,15 Ευρώ, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν καταχώρησε τιμολόγιο αγοράς αξίας 7.740,02 ευρώ του προϊόντος αυτού, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 5 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι :

- 1) το συγκεκριμένο είδος με κωδικό 100.00.001 "ΚΟΤΟΠ. ΝΩΠΟ 70% ΕΛΛΗΝΙΚΟ" (Εμπορία), είναι ομοειδές (ΟΛΟΚΛΗΡΑ ΚΟΤΟΠΟΥΛΑ) με το κωδικό 000.00.000 "Κοτόπουλο Νωπό 70% Ελληνικό Κρήτης" το οποίο αφορά προϊόν παραγωγή της.
- 2) Εκ παραδρομής ο εκάστοτε υπάλληλος τιμολόγησης καταχωρεί – εισάγει λανθασμένο κωδικό είδους ήτοι αντί του κωδικού 000.00.000, καταχωρεί 100.00.001.
- 3) Κατά την απογραφή τέλους χρήσης γίνονται έλεγχοι και διασταυρώσεις, εγγραφές τακτοποίησης στις καρτέλες ειδών, όπου παρατηρείται τέτοιου διαφορά.

Επειδή στους ως άνω δύο κωδικούς παρακολουθούνται δύο διαφορετικά προϊόντα.

Επειδή η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία δέχεται ότι εκ παραδρομής ο εκάστοτε υπάλληλος τιμολόγησης καταχωρεί – εισάγει λανθασμένο κωδικό είδους.

Επειδή στη από 04/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου αναφέρεται ότι «....η προσφεύγουσα προβαίνοντας σε «λανθασμένη» καταχώρηση, αλλάζει εντελώς την εικόνα της αποθήκης και των αποθεμάτων της, με αποτέλεσμα να εμφανίζονται εντελώς διαφορετικά προϊόντα στην αποθήκη της από αυτά που στην πραγματικότητα έχει, προϊόντα που δεν προκύπτουν και δεν αντιστοιχούν σε συγκεκριμένα νόμιμα παραστατικά.....»

Επειδή σε κάθε περίπτωση με την συγκεκριμένη προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε από τον έλεγχο παράβαση μη λήψης και μη καταχώρησης τιμολογίου αγοράς καθαρής αξίας 7.740,02 ευρώ. Η εν λόγω παράβαση δεν επηρέασε τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού

ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,
σύμφωνα με τα οποία: 1) δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η μεταφορά ζημίας παρελθουσών
χρήσεων ύψους 32.030,55 € στην επίμαχη χρήση, και 2) δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο
δαπάνες ύψους 383.023,78 €.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως
αβάσιμοι.

**4) Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη
διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής
περιόδου 01/01-31/12/2012,**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **33§§1,2,3 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται
σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο
υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί
υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο
τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής,
απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης
δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.»

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο
περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη
ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.»

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή
διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό,
ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.»

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται
στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε
υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός
ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις
μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά
το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα
ετών.»

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών
σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της
παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά
θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο».

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. **Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012** έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών» διευκρινίζεται:

«... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ιδίου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Επίσης, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ιδίου άρθρου, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή

εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

γ) εάν τα πάγια δεν έχουν χρησιμοποιηθεί ακόμα και έως σήμερα, η πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης (π.χ. 1.1.2007 - 31.12.2007) ολοκληρώνεται το έτος 2012 (άρθρο, 33.3.β του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ.1177/20.7.1994) και η επιχείρηση οφείλει να διακανονίσει το φόρο των εισροών του έτους 2007 στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012. Κατ' ανάλογο τρόπο διακανονίζεται ο φόρος για τα επόμενα του 2007 έτη (π.χ. του έτους 2008 ο φόρος πρέπει να διακανονισθεί στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013 κ.ο.κ.)...».

Επειδή και με το με αριθμ. πρωτ. **Δ14Α 1083851 ΕΞ 22-5-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ** αναφέρεται ότι εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή στην από την από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,, αναγράφονται τα ακόλουθα:

Η ελεγχόμενη, όπως προκύπτει από τις εγγραφές στα βιβλία της, έθεσε σε λειτουργία τις εγκαταστάσεις αδρανιοποίησης οργανικών υπολειμμάτων σφαγίων (Redering), στην του Δήμου στις 08/06/2012.

Την κατασκευή των εγκαταστάσεων αυτών η ελεγχόμενη παρακολουθούσε σε λογαριασμούς ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση (πρωτοβάθμιος 15).

Ο έλεγχος αναζήτησε το χρόνο εκτέλεσης των εργασιών κατασκευής και διαπιστώθηκε ότι η έναρξη κατασκευής των παραπάνω εγκαταστάσεων ξεκινά πριν την χρήση 2008. Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη προσκόμισε αναλυτικό ισοζύγιο των λογαριασμών που παρακολουθούσε τα υπό εκτέλεση πάγια της μέχρι και την χρήση 2008. Διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός 15.01.0000 ΚΤΙΡΙΑΚΑ 19% για την χρήση 2008 έχει εξ απογραφής υπόλοιπο 531.120,44€, ποσό που συμφωνεί και με το υπόλοιπο του λογαριασμού ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση του δημοσιευμένου ισολογισμού χρήσης 2007.

Επίσης δεν προχώρησε εφάπαξ διακανονισμό της έκπτωσης για το φόρο που αντιστοιχεί στις ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση που είχε διενεργήσει έως 31/12/2007.

Ο έλεγχος καταλογίζει για την περίοδο Ιανουαρίου 2012 ως αφαιρούμενα ποσά του φόρου εισροών ποσό 100.912,88€ που αντιστοιχεί στον εφάπαξ διακανονισμό για τα πάγια ύψους 531.120,44€ τα οποία δεν είχε θέσει σε παραγωγική λειτουργία ως 31/12/2011.

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες όπως αυτές ισχύουν για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη

ημερομηνία πραγματοποίηση της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

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 εμπειριστатωμένα 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 με τις διατάξεις του άρθρου 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 όπως προκύπτει από τον δημοσιευμένο ισολογισμό της 31/12/2006 (εταιρική χρήση 01/01-31/12/2006) της προσφεύγουσας εταιρείας, ο λογαριασμός ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση παρουσιάζει υπόλοιπο 158.791,09 ευρώ.

Κατά συνέπεια με την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2011 θα έπρεπε να διενεργηθεί εφάπαξ διακανονισμός της έκπτωσης του φόρου που αντιστοιχεί στις ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση, που είχε διενεργήσει η προσφεύγουσα έως 31/12/2006, ποσού 158.791,09 ευρώ, δεδομένου ότι για αυτές η πενταετία ολοκληρώθηκε την 31/12/2011.

Επειδή το υπόλοιπο του λογαριασμού ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση του δημοσιευμένου ισολογισμού χρήσης 2007, ανέρχεται στο ποσό των 531.120,44€.

Επειδή σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από την από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, , ο έλεγχος δεν αναφέρει συγκεκριμένες ημερομηνίες πραγματοποίησης των δαπανών επενδυτικών αγαθών του έτους 2007, ήτοι της έκδοσης εκάστου τιμολογίου, ώστε να προκύπτει η παρέλευση της πενταετίας αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους.

Επειδή στην από 04/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, αναγράφονται τα ακόλουθα:

«Η προσφεύγουσα στην κρινόμενη, αναφέρει κάποια στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν την πραγματική έναρξη χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, ωστόσο ουδέποτε τα προσκόμισε στον έλεγχο, στο προβλεπόμενο από το νόμο στάδιο υποβολής των αντιρρήσεων της, δηλαδή κατά την επίδοση σε αυτήν του Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε. Το γεγονός ότι έχει ολοκληρωθεί η συγκεκριμένη επένδυση δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο, αμφισβητήθηκε ωστόσο το γεγονός ότι

λειτουργήσε, καθώς όπως ειπώθηκε η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά λειτουργίας της μονάδας αδρανοποίησης ζωικών υποπροϊόντων.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι στις 18/11/2010 είχε υποβληθεί στη Β Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου κατάσταση αθεωρήτων στοιχείων βάσει της ΠΟΛ. 1083/03 με αριθμό πρωτ./2010 με την οποία δηλώνει τις σχετικές σειρές παραστατικών για την μονάδα αδρανοποίησης προϊόντων (Redering). Στις 30/09/2013 έχει εκπρόθεσμα δηλωθεί ως Κωδικός δραστηριότητας (ΚΑΔ.38211000), στο υποκατάστημα της εταιρείας (.....) αλλά με ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας την 01/11/2010.

Επειδή από την από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,, δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις προαναφερόμενες δηλώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, προκειμένου να διαπιστωθεί η ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, δεδομένου ότι αυτές υφίσταντο στη Δ.Ο.Υ. πριν την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής εντολής ελέγχου.

Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ είναι τυπικώς πλημμελής κατ' αποδοχή του σχετικού βάσιμου λόγου της προσφυγής και πρέπει να ακυρωθεί.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. **6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Β) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: *«Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου»* στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1) **Την αποδοχή αυτής** κατά το μέρος που αφορά την υπ’ αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

2) **Την απόρριψη αυτής** κατά το μέρος που αφορά την υπ’ αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3&5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

3) **Την αποδοχή αυτής** κατά το μέρος που αφορά την υπ’ αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

4) **Την απόρριψη αυτής** κατά το μέρος που αφορά την υπ’ αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2013

ΖΗΜΙΑ βάσει δήλωσης	806.986,03
ΜΕΙΟΝ ΖΗΜΙΕΣ προγ. χρήσεων	32.030,55
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	774.955,48
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου	383.023,78
ΖΗΜΙΑ μετά από φορολογική αναμόρφωση βάσει ελέγχου	391.931,70
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με βάση την παρούσα απόφαση	
ΖΗΜΙΑ βάσει της παρούσας απόφασης	391.931,70

Διαφορά φόρου	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01-31/12/2012
ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	0,00
Χαρτόσημο	0,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

3) ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01-31/12/2012
Διαφορά φόρου	0,00
Πρόσθετος φόρος	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

4) ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012:

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του Ν 4337/2015 ποσού **1.935,00 ευρώ** (7.740,02 X 25%).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.