



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: **31.10.2024**

Αριθμός απόφασης: **2308**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332240

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13.10.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ** κατά της με

αριθμό/24.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τη με αριθμό/07.02.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ επί της άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Τη με αριθμό/2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης-Τμήμα Ζ΄ Μονομελές επί της με αριθμό καταχώρησης ΠΡ...../18.04.2022 προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8΄ - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ημερομηνία κατάθεσης **13.10.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** 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 τη με αριθμό/24.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **940,91€**, κατόπιν ισόποσης μείωσης του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης περιόδου.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από **24.12.2020** έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει του ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/02.10.2020 εντολής του Προϊσταμένου της στα φορολογικά έτη 2014-2018.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./28-09-2020 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ./30.09.2020 Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν: **α)** η από 28-09-2020 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και **β)** οι από 28/09/2020 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, για τον προσφεύγοντα. Η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης εξέδωσε τη με αριθμό/...../16.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου **17.10.2015 - 28.02.2018**, καταλογίζοντας παραβάσεις ανακριβούς έκδοσης και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ακολούθως, συνέταξε τις από **24.12.2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και των προστίμων τους, που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις **28.12.2020**, δια θυροκολλήσεως λόγω απουσίας του στην οικία του από υπάλληλο της φορολογικής αρχής, παρουσία έτερου μάρτυρα. Στις **13.10.2021** ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, κατά της ανωτέρω οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/07.02.2022 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ως απaráδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της. Ο προσφεύγων προσέφυγε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης με την αριθμό καταχώρησης ΠΡ...../18.04.2022 προσφυγή του, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2024 απόφαση του Τμήματος Ζ'/Μονομελούς, που ακύρωσε την με αριθμό/07.02.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. και ανέπεμψε την υπόθεση, προκειμένου η Υπηρεσία μας να αποφανθεί στην ουσία επί της με αριθμό/24.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με το σκεπτικό ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης δεν έλαβε χώρα νομίμως, ήτοι πραγματοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και επόμενα του Κ.Δ.Δ., χωρίς να βεβαιώνεται ουδόλως ότι ήταν εξ' αντικειμένου αδύνατη η κοινοποίηση με τους κύριους τρόπους κοινοποίησης τους, όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 5 παρ. 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αλλά ούτε και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι υπήρχαν λόγοι που επέβαλαν, κατ' εξαίρεση, τον συγκεκριμένο τρόπο κοινοποίησης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης δια θυροκολλησεως, καθόσον η υπό κρίση πράξη δύνατο να του επιδοθεί σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.3979/2011, με αποστολή της στην ηλεκτρονική του διεύθυνση.

2. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Χωρίς τη διαπίστωση οποιασδήποτε παράβασης το έτος 2018, που να άγει σε διαφοροποίηση των δηλωθέντων αποτελεσμάτων που η φορολογική αρχή του καταλόγισε διαφορά φόρου εισροών ποσού 940,91€.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, Τμήμα Ζ'/Μονομελές, εξέδωσε την με αριθμό/2024 απόφαση που ακύρωσε την με αριθμό/07.02.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποφανθεί στην ουσία επί της με αριθμό της με αριθμό/24.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με το σκεπτικό ότι η κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης έλαβε χώρα με τον μη ενδεδειγμένο τρόπο κοινοποίησης, περιορίζοντας όμως τις επιπτώσεις αυτής, ήτοι αποδεχόμενο ότι ο προσφεύγων άσκησε όχι εκπρόθεσμα, την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του.

Κατόπιν τούτου, παρέλκει η εξέταση του εν λόγω ισχυρισμού.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «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.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε έως 03.11.2022, οριζόταν 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε έως 03.11.2022, οριζόταν ότι: «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 το άρθρο 34 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε έως 03.11.2022, οριζόταν ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού

φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την από **24.12.2020** έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει του ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η φορολογική αρχή προσδιόρισε το προς έκπτωση μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου στο ποσό των **229,05€**, έναντι του ποσού **1.169,96€** βάσει δήλωσης, ήτοι διαφορά **940,91€**, για τη φορολογική περίοδο **01.01.2018 - 31.12.2018**, χωρίς να προκύψει φόρος για καταβολή.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από ημερομηνία κατάθεσης **13.10.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

Η με αριθμό/24.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	940,91€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.