



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23-02-2018

Αριθμός Απόφασης: 510

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, 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 υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αρχικά διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1072/2011, η οποία αντικαταστάθηκε από τη με αριθ. εντολή ελέγχου. Λόγω μη αποδοχής των από Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου (ΠΟΛ.1072/2011) για τη Φορολογία Εισοδήματος, τον Κ.Β.Σ., το Φ.Π.Α. και για το Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών, τα οποία επιδόθηκαν στις στα πλαίσια της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, εκδόθηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου (σε αντικατάσταση της εντολής) για το οικονομικό έτος (διαχειριστική περίοδος), προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005 και της ΠΟΛ.1081/2005. Επιπρόσθετα, εστάλη στον προσφεύγοντα η με αριθ. Ειδική Πρόσκληση Οικιοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016, προκειμένου να υποβάλλει δηλώσεις στα ελεγχόμενα φορολογικά αντικείμενα μέχρι τις Μετά την παρέλευση της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας η οποία επήλθε άπρακτη (αξιοποίησε την ως άνω δυνατότητα μόνο ως προς την υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρ. 20, του Π.Δ.186/1992) διενεργήθηκε ο έλεγχος βάσει της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου από τη **Δ.Ο.Υ.**

Σημειώνεται ότι για τη χρήση είχε διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος Φ.Π.Α. βάσει της υπ. αριθ. εντολής προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α..

Από τον έλεγχο Φ.Π.Α. που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000, σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής φορολογικού ελέγχου, για τη φορολογική περίοδο, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), για τη φορολογική περίοδο, ήταν η έκδοση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους **ΕΥΡΩ 3.594,47**.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προαναφερόμενη προσβαλλόμενη πράξη, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους παρακάτω λόγους:

1. Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημósου για έκδοση και επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
2. Κακώς ο έλεγχος δε αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. ύψους ΕΥΡΩ 1.613,12, που αντιστοιχούσε σε καθαρή αξία ύψους ΕΥΡΩ 8.490,11 του υπ. αριθ. Τ.Δ.Α. αγοράς που έλαβε ο προσφεύγων.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του Ν.2859/2000 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, με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000, η Φορολογική Διοίκηση μπορούσε να εκδώσει πράξη για το Φ.Π.Α. εντός δεκαετίας ήτοι μέχρι τις, ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι την Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός περί παραγραφής δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33».

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν ήταν σε θέση να αποδείξει ότι κιλά που αγοράστηκαν με το υπ. αριθ. Τ.Δ.Α., καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 8.490,11, με αναλογούνται Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 1.613,12 διατέθηκαν για πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α., δηλαδή για

φορολογητέες εκροές, ορθώς ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τον Φ.Π.Α. ύψους ΕΥΡΩ 1.613,12 ως εκπιπτόμενο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων,

υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017, ως επεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Διαφορά φόρου: **1.633,85 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,50 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.960,62 €	816,93 €	596,36 €	1.413,29 €	1.413,29 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** ως προς την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και την **τροποποίηση** της πράξης αυτής αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	1.633,85	1.633,85
Πρόσθετος φόρος (120%)	1.960,62	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	0,00	816,93
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	596,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.594,47	3.047,14

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.