



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 16/01/2017
Αριθμός απόφασης: 397

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής επί της οδού

....., κατά της υπ'αριθμ. /22-07-2016 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ'αριθμ. /22-07-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 κατ' επανάληψη διαδικασίας, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ'αριθμ. /22-07-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, κατ' επανάληψη διαδικασίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε φόρος προστιθέμενης αξίας 20.340,54 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 24.408,54 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **44.749,18 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και οι φορολογητέες εκροές και εισροές προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν. 2859/2000.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων που αναφέρονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 κατ' επανάληψη διαδικασίας, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

Συγκεκριμένα σε εκτέλεση της υπ'αριθμ. /27-10-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε συνεπεία της υπ'αριθμ. απόφασης του 6^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, διενεργήθηκε έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας στον προσφεύγοντα. Η εν λόγω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρώνει την υπ'αριθμ. πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 20.340,54 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 61.021,62 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 81.362,16 ευρώ.

Η εν λόγω πράξη συντάχθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 30/11/2009 έκθεσης τακτικού ελέγχου ΦΠΑ άρθρου 48 του ν.2859/2000, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και οι φορολογητέες εκροές και εισροές προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ.....απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου : «στην από 30.11.2009 οικεία έκθεση ελέγχου δεν έγινε αυτοτελής και ιδιαίτερος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης (αξία φορολογητέων εκροών) αλλά αυτά ελήφθησαν όπως είχαν προσδιορισθεί, ύστερα από έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της, στην φορολογία εισοδήματος, χωρίς αναφορά των δεδομένων και των συντελεστών που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των εσόδων, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθότητα αυτών κρίνει ότι η παράλειψη αυτή της εκθέσεως ελέγχου καθιστά τόσο αυτή όσο και την επ' αυτής ερειδόμενη προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας νομικώς πλημμελή, και πρέπει να ακυρωθεί...».

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να θεραπεύσει την ανωτέρω νομική πλημμέλεια προέβη σε επανάληψη διαδικασίας και συντάχθηκε προς τούτο η από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Αυθαίρετο-αναιτιολόγητο και μη νόμιμο της κρίσεως της φορολογικής αρχής περί υποχρεώσεως της επιχείρησής του για τήρηση βιβλίου μηχανημάτων έργου,
- Έλλειψη νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παράβασης της υπ' αριθμ.1132/2007 Εγκυκλίου Οδηγίας του Υπουργείου Οικονομικών ως προς την καταλογισθείσα παράβαση.
- Αοριστία και πλημμελής αιτιολογία των από 25-11-2009 και 22-7-2016 εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ περί ανακρίβειας των βιβλίων της επιχείρησής του και του εξωλογιστικού προσδιορισμού.
- Αοριστία και πλημμελής αιτιολογία της από 22-07-2016 εκθέσεως ελέγχου ΦΠΑ λόγω μη αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης του κατά παράβαση των διατάξεων του Κώδικα περί ΦΠΑ.
- Πλημμελής τήρηση του Δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατ' άρθρο 20 του Συντάγματος-Παράβαση ουσιώδους τύπου της Διαδικασίας.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας κατ' άρθρο 25 του Συντάγματος και του δικαιώματος στην δίκαιη δίκη κατ' άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.
- Μη νόμιμη διενέργεια ελέγχου ΦΠΑ κατ' επανάληψη Διαδικασίας-Παραβίαση Δικαστικής Απόφασης.

Επειδή στην παρ.7 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.».

Επειδή εν προκειμένω, στην υπ' αριθμ..... απόφαση του 6^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου αναφέρεται: «στην από 30.11.2009 οικεία έκθεση ελέγχου δεν έγινε αυτοτελής και ιδιαίτερος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης (αξία φορολογητέων εκροών) αλλά αυτά ελήφθησαν όπως είχαν προσδιορισθεί, ύστερα από έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της, στην φορολογία εισοδήματος, χωρίς αναφορά των δεδομένων και των συντελεστών που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των εσόδων, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθότητα αυτών κρίνει ότι η παράλειψη αυτή της εκθέσεως ελέγχου καθιστά τόσο αυτή όσο και την επ' αυτής ερειδόμενη προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας νομικώς πλημμελή, και πρέπει να ακυρωθεί...».

Ως εκ τούτου σύμφωνα με το προαναφερόμενο άρθρο, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ορθώς προέβη σε έκδοση της υπ' αριθμ..... εντολής ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να θεραπεύσει την ανωτέρω νομική πλημμέλεια.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, και συγκεκριμένα στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 κατ' επανάληψη διαδικασίας, δεδομένου ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος, τα ακαθάριστα έσοδα-φορολογητέες εκροές προσδιορίσθηκαν αυτοτελώς και σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο ήτοι με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίσθηκαν στον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος ήτοι στο ποσό των **382.999,07 ευρώ**. Οι εν λόγω φορολογητέες εκροές όπως προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικά βάσει του ελέγχου εμφανίζονται με συντελεστή Φ.Π.Α. 18% δεδομένου ότι για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο δηλώθηκαν φορολογητέες εκροές μόνο με συντελεστή Φ.Π.Α. 18%.

Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αοριστίας και πλημμελούς αιτιολογίας

της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ ως προς τον μη αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3β του ν.2859/2000 η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.

Εν προκειμένω λόγω των παραβάσεων του Κ.Β.Σ. που διαπιστώθηκαν με την με ημερομηνία θεώρησης 30/11/2009 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., τα βιβλία και στοιχεία για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και ο έλεγχος στην φορολογία εισοδήματος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων και αποτελεσμάτων αυτής, όπως αυτό προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 30/11/2009 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου ελεγκτή.

Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις Κ.Β.Σ. και συνεπώς και ως προς την κρίση των βιβλίων και στοιχείων, αλυσιτελώς προβάλλονται καθόσον δεν αποτελούν αντικείμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεδομένου ότι ο προσφεύγων σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος TAXIS-Κ.Β.Σ. για την υπ' αριθμ.....που αφορά τις διαπιστωθείσες παραβάσεις ΚΒΣ που αναφέρονται στην από 30/11/2009 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, έχει ασκήσει την με αριθμό καταχώρησης στο σύστημα TAXIS δικαστική προσφυγή.

Επειδή στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εν προκειμένω στα πλαίσια της ανωτέρω διαδικασίας ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ.....Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο εν λόγω σημείωμα με την υποβολή στην ως άνω Δ.Ο.Υ. του με αριθμ.πρωτ.....υπομνήματός του. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατ' άρθρο 20 του Συντάγματος αβασίμως προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/01/2003-31/12/2003

Διαφορά Φ.Π.Α	20.340,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	24.408,54 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.749,18 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).