



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 02/09/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **2878**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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

δ. 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.

ε. 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την υπ' αριθμ. /2010 προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα τη ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2009 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1998, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. /2009 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1998, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την υπ' αριθ. /2015 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης - Τμήματος Ζ.
7. Το υπ' αριθμ. /12.04.2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
8. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αριθμ. /2010 προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2009 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998- 31/12/1998, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος, ποσού 1.595.466 δρχ., πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ύψους 4.786.398 δρχ., ήτοι συνολικό ποσό 6.381.864 δρχ.. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε α) από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1998 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος φόρου αυτών καθόσον δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο στοιχεία δαπανών ή αγορών.

Σύντομο ιστορικό - ισχύον νομοθετικό πλαίσιο - σχετικές θέσεις της διοίκησης

Με βάση την υπ' αριθμ. /2009 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος Κ.Β.Σ. και εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2009 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998- 31/12/1998.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε κατά της ανωτέρω πράξεως την υπ' αριθμ. /2010 προσφυγή - αίτηση συμβιβασμού ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης - Τμήμα Ζ με την υπ' αριθ. /2015 απόφαση του:

«Αναπέμπει την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και ήδη Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκειμένου αυτή να διαβιβάσει τον οικείο φάκελο στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, για να τηρηθεί η προβλεπόμενη διαδικασία για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.»

Η Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προκειμένου να τηρηθεί η προβλεπόμενη στην παρ. 10 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) διαδικασία, στις 31/03/2016 κοινοποίησε στους διαχειριστές της προσφεύγουσας τις υπ' αριθ. πρωτ. /23.03.2016 και /23.03.2016 προσκλήσεις προκειμένου, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών προσέλθουν στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της διοικητικής πράξεως που εκδόθηκε σε βάρος της και για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2015 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης- Τμήματος Ζ.

Οι διαχειριστές της προσφεύγουσας δεν ανταποκρίθηκαν στην πρόσκληση, όπως μας ενημερώνει η προαναφερόμενη Δ.Ο.Υ. στο έγγραφο απόψεων προς την Υπηρεσία μας, η οποία εν συνεχεία διαβίβασε τον σχετικό φάκελο στην υπηρεσία μας με το αριθ. πρωτ. /12.04.2016 (αριθ. πρωτ. ΔΕΔ /21.04.2016) έγγραφο, για τις δικές μας ενέργειες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την προαναφερόμενη προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό καθόσον ελλείπει η υποχρέωση προσκόμισης και επίδειξης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων Γ' κατηγορίας στην έδρα της Δ.Ο.Υ..
2. Υφίσταται παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας καθόσον δεν της επιδόθηκε κλήση σε ακρόαση προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της αναφορικά με τις αποδιδόμενες παραβάσεις που συνεπάγονται ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της.
3. Έλλειψη αυτοτέλειας της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α..
4. Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη, λόγω παράβασης της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72§10 του Ν. 4174/2013, καθώς και από την αριθμ. /2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης- Τμήματος Ζ, και οι διαχειριστές της προσφεύγουσας δεν ανταποκρίθηκαν στην Πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης εντός της αποκλειστικής προθεσμίας των πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την επίδοση αυτής (Πρόσκλησης).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή, όπως αναγράφεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος αναζήτησε την προσφεύγουσα επιχείρηση στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της και διαπίστωσε ότι αυτή δεν λειτουργεί από το έτος 2000, σύμφωνα με μαρτυρίες των περιοίκων. Εν συνεχεία, την 27.03.2009, επιδόθηκε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας η υπ' αριθμ. /2009 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων στην κατοικία του.

Επειδή, αμφότεροι οι διαχειριστές της προσφεύγουσας επιχείρησης α) και β) δήλωσαν με την από 14/12/2005 υπεύθυνη δήλωση, αντίγραφο της οποίας μας διαβιβάσθηκε, τα κάτωθι:

«Η εταιρεία δεν λειτουργεί από το τέλος του έτους 1999, έκτοτε δεν υπάρχει έδρα και δεν μπορούμε να ορίσουμε τόπο προκειμένου να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος.

Για τον λόγο αυτό θα σας προσκομίσουμε τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας μας, κατόπιν της υπ' αριθμ. πρωτ. /05 πρόσκλησής σας, στα γραφεία της Υπηρεσίας σας εντός των επομένων ημερών.»

Επειδή, από ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι δεν ήταν δυνατός ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης στην επαγγελματική της εγκατάσταση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

- β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,
- γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,
- δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του, για τον επιτηδεύματά της τρίτης κατηγορίας,
- ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,
- στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.
- Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,
- ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,
- η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,
- θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος

Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία του, κατόπιν της κοινοποιηθείσας την 27/03/2009 πρόσκλησης του ελέγχου με αποτέλεσμα να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων του και συνεπώς ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία του ανακριβή. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000.

Επειδή για τη σχετική παράβαση που, σύμφωνα με τα ανωτέρω, συνεπάγεται ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιδόθηκε νομίμως στον διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης την 25/06/2009, η υπ' αριθμ./2009 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, όπως προκύπτει και από το σχετικό αποδεικτικό επίδοσης που μας διαβιβάστηκε στον φυσικό φάκελο της υπόθεσης, ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν της από 27/11/2009 έκθεσης ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος βάσει της υπ' αριθμ./2009 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.. Από την εν λόγω έκθεση προκύπτει ότι έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος ΦΠΑ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθμ./2010 προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης και την αναπομπή της υποθέσεως για συζήτηση ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης- Τμήματος Ζ, σύμφωνα με την υπ' αριθ./2015 απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ