



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
Fax :

Καλλιθέα 20/ 01 / 2016

Αριθμός Απόφασης 70

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

3.Την υπ' 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών, που έχει έδρα στην, επί της αριθ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ., στην υποβληθείσα επιφύλαξη, της διαχειριστικής περιόδου

01/01-31/12/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την από εισήγηση του Α.. τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείαςμε Α.Φ.Μ....., 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ..... την υπ' αριθ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2014 **με επιφύλαξη**, με την οποία ζήτησε να μην ληφθεί υπόψη η δηλωθείσα λογιστική διαφορά που προέρχεται από το ποσό των **μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών** ύψους 296.437,67€. Η Δ.Ο.Υ. δεν απάντησε στην ανωτέρω επιφύλαξη.

Στην με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. στη διατυπωθείσα επιφύλαξη προκειμένου να μην ληφθεί υπόψη η δηλωθείσα λογιστική διαφορά που προέρχεται από το ποσό των μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών ύψους 296.437,67€, ισχυριζόμενη ότι:

-Το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 καθώς και η ΠΟΛ 1135/2015, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη διάταξη του άρθρου 3 του ν. 2238/1994 που καθιέρωσε την αυτοτέλεια των χρήσεων.

- Παραβίαση των άρθρων 4 παρ.1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος.

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) **Άρθρο 20 § 1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

*<<1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβallest σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει **φορολογική δήλωση με επιφύλαξη**, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να **δεχθεί την επιφύλαξη** και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη **εντός ενενήντα (90) ημερών** από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα>>.*

2) **Άρθρο 63 § 1,2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

<<1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος

του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.>>

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε την με υπ' αριθ.ενδικοφανή προσφυγή στις, ήτοι πριν την πάροδο των ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της από δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη για το φορολογικό έτος 2014, πλην όμως κατά την εξέταση της υπόθεσης από την υπηρεσία μας, έχει είδη παρέλθει η εν λόγω προθεσμία χωρίς ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να έχει απαντήσει στην δήλωση με επιφύλαξη και η υπόθεση δύναται να εξεταστεί επί της ουσίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 η οποία τέθηκε σε ισχύ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 2 από 01-01-2014, ορίζεται ότι:

<< Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α).....,β).....,γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ)..... >>

Και με την ΠΟΛ 1113/2015 ερμηνεύτηκε ότι:

<<1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α).....

β).....

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα,.....

Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη..... >>.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 καθώς και η ΠΟΛ 1113/2015, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη διάταξη του άρθρου 3 του ν. 2238/1994 **απορρίπτεται**, γιατί οι διατάξεις του **άρθρου 3 του ν. 2238/1994 δεν ισχύουν** και **ισχύει το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 για την κρινόμενη χρήση**.

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.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων **1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος** "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος** ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (**παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος**).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου **2 του άρθρου 106 του Συντάγματος**, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να **απορριφθεί ως αβάσιμος**.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με ΑΦΜ..... και την επικύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ., στην υποβληθείσα επιφύλαξη.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Επανεξέτασης

α/α

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).