



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 16-2-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 584

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109578520

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 21/1.../2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα την Αργυρούπολη Αττικής, οδός αριθμός .., κατά των υπ' αριθ. ../9-10-2014, ../9-10-2014, ../9-10-2014 πράξεων εκκαθάρισης Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ,

διαχειριστικών περιόδων 1/1/2001-31/12/2001, 1/1/2002-31/12/2002, 1/1/2004-31/12/2004, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. ../9-10-2014, ../9-10-2014, ../9-10-2014 πράξεις εκκαθάρισης Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικών περιόδων 1/1/2001-31/12/2001, 1/1/2002-31/12/2002, 1/1/2004-31/12/2004, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η τροποποίηση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 15/1/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 21/1.../2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αρ. .../2014 πράξη εκκαθάρισης Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2001 έως 31/12/2001, φόρος ποσού 2.812,29 €, πλέον 8.436,87 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).
- 2) Με την υπ' αρ. .../2014 πράξη εκκαθάρισης Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2002 έως 31/12/2002, φόρος ποσού 2.990,67 €, πλέον 8.972,02 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).
- 3) Με την υπ' αρ. .../2014 πράξη εκκαθάρισης Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, στη διαχειριστική περίοδο 1/12/2004 έως 31/12/2004, φόρος ποσού 526, 47 € , πλέον 1.052,95 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σε εκτέλεση των με αριθμ./2013,/2013 και/2013 Αποφάσεων του 22^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών ύστερα από προσφυγές που άσκησε η προσφεύγουσα επιχείρηση, επί των με αριθμ. .../2005, .../2005 και .../2005 πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2001-31/12/2001, 1/1/2002-31/12/2002, 1/1/2004 -31/12/2004, αντίστοιχα, οι οποίες απορρίφθηκαν ως αβάσιμες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, κατά το μέρος που αφορά τον υπολογισμό πρόσθετου Φ.Π.Α. σε ποσοστό 120% ,(για λόγους ισονομίας και συμμόρφωσης προς το δίκαιο της ευρωπαϊκής ένωσης), επί του ανεξόφλητου κύριου φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έγινε παράνομος υπολογισμός του πρόσθετου φόρου καθόσον ο περιορισμός πρόσθετων φόρων στο 120% ισχύει ανεξάρτητα από το οικονομικό έτος στο οποίο προέκυψε το εισόδημα ,σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 3943/2011.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις συνιστούν πράξεις προσδιορισμού του φόρου διότι προβαίνουν σε

νέο υπολογισμό κύριου και πρόσθετου οφειλόμενου φόρου και επομένως δεν έχουν βεβαιωτικό χαρακτήρα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παρ. 1 ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ. 1 του ν. 4223/2013.

- Ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 26 παρ. 1 του ν. 3943/2011 σε πράξεις που εκδίδονται με τα την έναρξη ισχύος του νόμου (31/3/2011), αντίκειται στην αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί υποχρεωτικής αναδρομικής εφαρμογής του επεικέστερου νόμου (ΣτΕ 4160/2009).
- Εν προκειμένω, η άνιση μεταχείριση επί πράξεων που έχουν εκδοθεί πριν την έναρξη ισχύος του ν. 3943/2011, αντίκειται στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου αλλά και της φορολογικής ισότητας, καθόσον η επιβολή πρόσθετων φόρων δυνάμει του άρθρου 1 του ν. 2523/97, δεν έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα, αλλά συνιστά επιβολή διοικητικών κυρώσεων φορολογικού περιεχομένου.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του Σ.τ.Ε. ή την απόφαση, που εκδίδεται μετά από αναίρεση. Κατά τη διενέργεια της νέας εκκαθάρισης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος επί του ποσού του οφειλόμενου κύριου φόρου που τυχόν έχει ήδη βεβαιωθεί λόγω άσκησης της προσφυγής ή εκτέλεσης προηγούμενης δικαστικής απόφασης, για το διάστημα από της ημερομηνίας βεβαίωσης μέχρι της διενέργειας της νέας εκκαθάρισης, εκτός αν κατά τις κείμενες διατάξεις έχει εκδοθεί διαταγή αναστολής εκτέλεσης της πράξης βάσει τη οποίας έγινε η βεβαίωση, με αποτέλεσμα τη μη επιβολή ταμειακών προσαυξήσεων εκ του λόγου αυτού, για όσο χρόνο διαρκεί η αναστολή.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρ. 1 παρ. 1β του ν. 2523/1997, «σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της» και ισχύει για το Φ.ΠΑ. για πράξεις που γίνονται από 1/1/1998 έως 31/12/2004.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 4β του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το τριακόσια τοις εκατό (300%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος, ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται» και ισχύει για το Φ.ΠΑ. για πράξεις που γίνονται από 1/1/1998 έως 31/12/2003.

Επειδή η ως άνω διάταξη αντικαταστάθηκε με την παρ. 11 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 και ισχύει ως εξής: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται» και με την παράγραφο 12β' του ιδίου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι «ισχύει για το Φ.Π.Α για πράξεις που γίνονται από της 1^{ης} Ιανουαρίου 2004».

Επειδή η παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011) ως εξής: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α)..... β) εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, τα ανωτέρω ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31.3.2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31.3.2011).

Επειδή οι διατάξεις που επιβάλλουν πρόσθετους φόρους ή προσαυξήσεις ευμενέστερες από τις ισχύουσες κατά τον χρόνο συντέλεσης της παράβασης δημιουργούν τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής τους, πλην όμως τούτο ισχύει μόνο καταρχήν και με την επιφύλαξη τυχόν αντίθετης πρόβλεψης. Σαφής και ειδική αντίθετη διάταξη του νεότερου νόμου, από την οποία συνάγεται ότι αυτός δεν εφαρμόζεται αναδρομικά, είναι αυτή που ορίζει ρητά ότι οι από αυτήν επιχειρούμενες ρυθμίσεις άρχονται «Από την ισχύ του παρόντος άρθρου» (ΣτΕ 2599/1993). Επίσης, αυτή που ορίζει ότι οι νέες ρυθμίσεις καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που επέρχονται από τη δημοσίευσή της και μετά (ΣτΕ 3267/2002). Τέτοια δε διάταξη συνιστά και αυτή της παρ. 2 του άρθρ. 26 ν. 3943/2011, σύμφωνα με την οποία, «Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού». Περαιτέρω επί επιβολής φόρων δεν υπάρχει αρχή του φορολογικού νόμου περί μη εφαρμογής στις εκκρεμείς φορολογικές διαφορές καταργηθέντος νόμου, αφού είχε γεννηθεί (υπό το νόμο) η υποχρέωση του φορολογούμενου για καταβολή του φόρου.(ΣτΕ).

Επειδή στο βαθμό που προσκρούει στην ρητή αντίθετη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 26 του ν. 3943, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης ρύθμισης δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί, εν προκειμένω, ορθά, κατά την εκκαθάριση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεν ελήφθη ως οροφή το 120 % του ποσού της κύριας οφειλής.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση οι υπ' αριθ. ../9-10-2014, ../9-10-2014, ../9-10-2014 προσβαλλόμενες πράξεις εκκαθάρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, εκδόθηκαν σε εκτέλεση των υπ' αριθ./2013,/2013 και/2013 Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, αποτελώντας αναπόσπαστο στοιχείο αυτών και όχι νέες πράξεις προσδιορισμού φόρου.

Επειδή ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας υπολογίστηκε ορθώς με βάση τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1995, σύμφωνα με τα παραπάνω.

Επειδή οι υπ' αριθμ. .../2005, .../2005, .../2005 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επί των οποίων ασκήθηκαν οι προσφυγές, δυνάμει των οποίων εκδόθηκαν οι Αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, εκδόθηκαν αρμοδίως από τη ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, την 2/11/2005.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21/1.../2014** και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, και διακριτικό τίτλο, ΑΦΜ:

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

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

1/1/2001 - 31/12/2001

Διαφορά κύριου φόρου	2.812,29
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (300%)	8.436,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.249,16

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

1/1/2002 - 31/12/2002

Διαφορά κύριου φόρου	2.990,67
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (300%)	8.972,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.962,69

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:**1/1/2004 - 31/12/2004**

Διαφορά κύριου φόρου	526,47
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (200%)	1.052,95
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.579,42

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

Ακριβές φωτοαντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΚΙΩΡΑΣ 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 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).