



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.01.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 58

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 και των υπ' αριθ.,,, και οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/1993, 01/01-31/12/1994, 01/01-31/12/1995, 01/01-31/12/1996, 01/01-31/12/1997 και 01/01-31/12/1998

αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 και τους υπ' αριθ.,,,, και οριστικούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/1993, 01/01-31/12/1994, 01/01-31/12/1995, 01/01-31/12/1996, 01/01-31/12/1997 και 01/01-31/12/1998 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 € λόγω μη ανταπόκρισης στην με αριθμό πρωτοκόλλου πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή της.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση του προσφεύγοντα κατά 16.549,02 €.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 19.404,42 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 42.087,36 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 41.321,38 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 83.408,74 €.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 8.948,51 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 76.915,73 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 75.515,87 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 152.431,60 €.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1996 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 2.602,35 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος

ποσού 40.055,70 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 39.326,69 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 79.382,39 €.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 44.195,05 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 48.708,38 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 47.858,89 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 96.567,27 €.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 49.467,18 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 106.099,48 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 104.168,47 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 210.267,95 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από08.2019 εκθέσεων προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 και μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ανωτέρω φορολογικής αρχής. Οι διαφορές προέκυψαν κατόπιν μη προσκόμισης – επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος με συνέπεια το σύνολο των εκροών να καταλογισθεί με τον συντελεστή Φ.Π.Α. 18% (ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και ενδοκοινοτικών παραδόσεων) λόγω της μη δυνατότητας ελέγχου της ενδοκοινοτικής διακίνησης των εμπορευμάτων και της νόμιμης ή μη χρήσης μειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. καθώς και λόγω απόρριψης του συνόλου των εισροών – δαπανών.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθ. απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με την οποία η Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ ήταν αναρμόδια για τη διενέργεια ελέγχου στον προσφεύγοντα και έκδοση των τότε προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. λόγω μεταφοράς της έδρας του στη Θεσσαλονίκη από την .../12/2001.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων.
- 2) Δεν υπέπεσε στην παράβαση της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων μη ανταποκρινόμενος στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής καθόσον η υποχρέωση διαφύλαξης εκτείνεται χρονικά και συμπίπτει με τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου.
- 3) Έλλειψη αυτοτέλειας της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ... γ) εάν ασκηθεί ένδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 1642/1986 ορίζεται ότι: «1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 2 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει όταν περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- η με αριθ. απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, βάσει της οποίας διενεργήθηκε η επανάληψη διαδικασίας από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, εκδόθηκε στις10.2018,

- σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η Διοίκηση όφειλε να διενεργήσει την επανάληψη διαδικασίας, ήτοι η διενέργεια ελέγχου να γίνει από την αρμόδια (σύμφωνα με τη διεύθυνση της έδρας του προσφεύγοντος επί της) φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ) και να εκδώσει εκ νέου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίησή της, ήτοι έως τις .../10/2019 οριστικούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/1993, 01/01-31/12/1994, 01/01-31/12/1995, 01/01-31/12/1996, 01/01-31/12/1997 και 01/01-31/12/1998 αντίστοιχα,

- οι προσβαλλόμενες πράξεις, δη οι υπ' αριθ.,,,, και οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/1993, 01/01-31/12/1994, 01/01-31/12/1995, 01/01-31/12/1996, 01/01-31/12/1997 και 01/01-31/12/1998 αντίστοιχα και η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκαν στις08.2019 και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις09.2019, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 6 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 54 του ν. 1642/1986 προθεσμίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 186/1992, ως ίσχυε την04.2004, ημερομηνία έκδοσης των αρχικών πράξεων, οριζόταν ότι: «2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν.

Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Ο επιτηδευματίας δεν υποχρεούται στη διαφύλαξη των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών στα βιβλία και πριν από την πάροδο της πιο πάνω προθεσμίας, εφόσον οι σχετικές εγγραφές όλων των φορολογικών αντικειμένων κατέστησαν αμετάκλητες.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με βάση την με αριθμό ...-07-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή: α) της υπ' αριθ. .../2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήματος 6ου Τριμελούς), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό ...-4-2004 Πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1993, β) της υπ' αριθ. .../2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήματος 6ου Τριμελούς), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό ...-4-2004 Πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1994, γ) της υπ' αριθ. .../2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήματος 6ου Τριμελούς), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό ...-4-2004 Πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1995, δ) της υπ' αριθ. .../2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήματος 6ου Τριμελούς), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό ...-4-2004 Πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1996, ε) της υπ' αριθ. .../2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήματος 6ου Τριμελούς), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό ...-4-2004 Πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1997 και στ) της υπ' αριθ. .../2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήματος 6ου Τριμελούς), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό ...-4-2004 Πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες αποφάσεις, του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, οι ανωτέρω αρχικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ ήταν ακυρωτέες καθώς η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης προκειμένου να προσδιορίσει τον οφειλόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας και η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ για τη σωστή εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ.

Εν συνεχεία εκδόθηκαν, νέες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ. Ειδικότερα:

1) Με την υπ' αριθ. ...-7-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 9.374,47 €, πλέον 11.249,36 € (πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας).

2) Με την υπ' αριθ. ...-7-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 47.436,54 €, πλέον 56.923,84 € (πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας).

3) Με την υπ' αριθ. ...-7-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1995 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 57.813,35 €, πλέον 69.376,02 € (πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας).

4) Με την υπ' αριθ. ...-7-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1996 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 36.977,26 €, πλέον 44.372,70 € (πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας).

5) Με την υπ' αριθ. ...-7-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1997 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 87.931,03 €, πλέον 105.517,24 € (πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας).

6) Με την υπ' αριθ. ...-7-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1998 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 117.035,07 €, πλέον 140.442,08 € (πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας).

Ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων του προσφεύγοντος έγινε εξωλογιστικά διότι τα βιβλία του κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης τους στον έλεγχο, οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα του ανά δραστηριότητα και ο φόρος εισροών που επιβαρύνθηκε για τις παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών σε αυτόν δεν αναγνωρίστηκε.

Κατά των ανωτέρω πράξεων κατατέθηκε η με αρ. πρωτ.06.2014 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ...-09-2014 απορριπτική απόφαση από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λόγω εκπρόθεσμης κατάθεσης της, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από τη κοινοποίηση των πράξεων.

Επί της ρητής αυτής απόφασης, κατατέθηκε η με αριθμό και ημερομηνία κατάθεσης ...-10-2014 προσφυγή, ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΔ' Τριμελές), με την αριθμ. .../2018 Απόφασή του, **έκανε δεκτή την ανωτέρω προσφυγή**, ακύρωσε την υπ' αριθμ. ...-09-2014

απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και ανέπεμψε την υπόθεση στο αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης, με το σκεπτικό ότι: «...εφόσον, σύμφωνα και με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην τέταρτη σκέψη, ο προσφεύγων απέδειξε ότι δεν κατοικούσε σε διαμέρισμα οικοδομής επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, η επίδοση των ανωτέρω πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. με θυροκόλληση στην παραπάνω διεύθυνση δεν ήταν νόμιμη και, ως εκ τούτου, εμπρόθεσμα ασκήθηκε η ενδικοφανής προσφυγή κατ' αυτών, κατ' αποδοχή ως βασίμου του σχετικού λόγου της προσφυγής... πρέπει να γίνει δεκτή η προσφυγή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη9.2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών και να αναπεμφθεί η υπόθεση στο αρμόδιο όργανο (πρβλ. ΣΤΕ 3366/2011, 2859/2002, ΔΕΦΑΘ 3923/2002 κ.ά.), προκειμένου να αποφανθεί επί της6.2014 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος κατά των ..., ..., ..., ..., ... και7.2013 πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης (Α' -Β') (Κατερίνης Α'-Β'- Αιγινίου). Παρέλκει δε, κατόπιν αυτού, η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.....»

Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διαβίβασε το σχετικό φάκελο, με το αριθμ. πρωτ. ...-09-2018 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ...-09-2018) έγγραφό της, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ώστε η Υπηρεσία μας να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΙ 2018 ΕΜΠ έγγραφο του (το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΕΔ Αθηνών από τη ΔΕΔ Θεσσαλονίκης με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ. ΕΠ. Ν.Υ. ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο), επικαλούμενος νέα στοιχεία και ζητώντας να κληθεί σε ακρόαση. Με αυτό προέβαλε τον ισχυρισμό ότι η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης είναι αναρμόδια να διενεργήσει φορολογικό έλεγχο εφόσον από .../12/2001 ο προσφεύγων έχει δηλώσει τη μεταφορά της έδρας του στην Θεσσαλονίκη, επί της οδού ενώ η εντολή ελέγχου Φ.Π.Α. εκδόθηκε μεταγενέστερα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε τα παρακάτω: α) την από .../04/2004 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Β' Κατερίνης όπου αναφέρεται η από .../12/2001 δήλωση για μεταφορά της έδρας του και β) τις ΔΕΦΘ .../2016 και .../2017 με τις οποίες έγιναν δεκτές εφέσεις του προσφεύγοντος σχετικά με φύλλα ελέγχου εισοδήματος των οικονομικών ετών 1997 και 1998, λόγω αναρμοδιότητας διενέργειας ελέγχου από μέρους της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Επειδή, ο προσφεύγων διατηρούσε από τις .../12/1989 ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση και εμπορία τεχνικών παιγνίων και εμπορία σκευών οικιακής χρήσης, με έδρα αρχικά στην Κατερίνη, επί της οδού ..., που ακολούθως, από τις .../12/2001, όπως προκύπτει και από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου, μεταφέρθηκε στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού, με πέντε υποκαταστήματα στη Θεσσαλονίκη.

Επειδή, ακολούθως εκδόθηκε η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία κρίθηκε η αναρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ για διενέργεια ελέγχου λόγω μεταφοράς της έδρας του προσφεύγοντος στη Θεσσαλονίκη από την .../12/2001.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, λόγω εκκρεμών υποθέσεων του στα Διοικητικά Δικαστήρια αλλά και στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σε όλες τις κρίσεις τους (πλην αυτής που αφορούσε το εκπρόθεσμο της υποβολής της υπ' αριθ.06.2014 ενδικοφανούς προσφυγής) προέκυψαν μόνο τυπικές πλημμέλειες επί των προσβαλλόμενων πράξεων. Ειδικά δε στην τελευταία περίπτωση που με βάση την αριθ. απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Αθηνών κρίθηκε ότι η ελέγχουσα αρχή (Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ) ήταν αναρμόδια, η τυπική πλημμέλεια της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής θεραπεύτηκε με την έκδοση των σχετικών πράξεων από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διενεργώντας όλες τις απαιτούμενες ενέργειες/διαδικασίες και εκδίδοντας φύλλα ελέγχου εντός του χρονικού διαστήματος που προβλέπεται από τις περί παραγραφής διατάξεις. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων όφειλε να διατηρήσει και να διαφυλάξει τα βιβλία και τα στοιχεία του και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. ... 3. 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, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στον Φ.Π.Α. ο έλεγχος πρέπει να είναι αυτοτελής και διαφορετικός από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό στον φόρο εισοδήματος, όπου το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με συντελεστή καθαρού κέρδους και επομένως ο διενεργηθείς σε βάρος του έλεγχος είναι μη νόμιμος και στερείται αυτοτέλειας ως προς τον προσδιορισμό εισροών, διότι γίνεται συνολική απόρριψή τους και μηδενικός υπολογισμός τους, όπως γίνεται με τις δαπάνες στον εξωλογιστικό προσδιορισμό στην φορολογία εισοδήματος και χωρίς τουλάχιστον να γίνονται αποδεκτές κάποιες αγορές-εισροές, έστω κατά κοινή πείρα ανάλογα με το είδος της επιχείρησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή συνέταξε την από08.2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., στην οποία προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα ελέγχου, οι φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές. Όπως προαναφέρθηκε οι διαφορές προέκυψαν κατόπιν μη προσκόμισης – επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος με συνέπεια το σύνολο των εκροών να καταλογισθεί με τον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 18% λόγω της μη δυνατότητας ελέγχου των δηλωθέντων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αλλά και της νόμιμης ή μη χρήσης μειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. καθώς και λόγω απόρριψης του συνόλου των εισροών – δαπανών, για κάθε υπό κρίση διαχειριστική περίοδο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' και 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αυτοτέλειας της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως αβάσιμος, τόσο γιατί έχει συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. όσο κυρίως γιατί για την στήριξη του προβαλλόμενου λόγου του επικαλείται και συγκρίνει διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α., οι οποίες όμως ως προσέγγιση και εφαρμογή διέπονται και ακολουθούν την ιδιαίτερη κάθε φορά βούληση του νομοθέτη, για κάθε διαφορετική φορολογία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

.....

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο	250,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993

Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	16.549,02€
------------------------------------	------------

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994

Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	19.404,42€
Διαφορά φόρου	42.087,36€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013)	41.321,38€
Σύνολο φόρου για καταβολή	83.408,74€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1995

Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	8.948,51€
Διαφορά φόρου	76.915,73€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013)	75.515,87€
Σύνολο φόρου για καταβολή	152.431,60€

**Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου
01/01-31/12/1996**

Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	2.602,35€
Διαφορά φόρου	40.055,70€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013)	39.326,69€
Σύνολο φόρου για καταβολή	79.382,39€

**Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου
01/01-31/12/1997**

Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	44.195,05€
Διαφορά φόρου	48.708,38€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013)	47.858,89€
Σύνολο φόρου για καταβολή	96.567,27€

**Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου
01/01-31/12/1998**

Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	49.467,18€
Διαφορά φόρου	106.099,48€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013)	104.168,47€
Σύνολο φόρου για καταβολή	210.267,95€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.