



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

01/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3064

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 25/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/25/07/2014 ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά α) της υπ' αριθ. /23-06-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2000, β) /23-06-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2001, γ) /23-06-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την υπ' αριθ. /23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2000, β) την /23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2001, γ) την /23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως τροποποίηση , καθώς και την από 19/06/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 17/09/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 25/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/25/07/2014 ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

1) Με την υπ' αρ./23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2000 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 17.878,52 €, πλέον 21.454,21 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

2) Με την υπ' αρ./23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2001 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 2.034,26 €, πλέον 2.441,11 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

3) Με την υπ' αρ./23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 105,27 €, πλέον 126,44 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, βάσει της από 19/06/2014 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας ΦΠΑ κατ' επανάληψη διαδικασίας, του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή για τις χρήσεις 2000 και 2001 ενώ κρίθηκαν ακριβή για τη χρήση 2002. Ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και τις εκπτώσεις του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 (άρθρο 38 του Ν 1642/86) του ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/94.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης προέβη σε επαναληπτική διαδικασία ελέγχου, συνεπεία των με αριθμό και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή των με αριθμό/2013,/2013 και/2013 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Α' Τμήμα Μονομελές) για τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002 αντίστοιχα με τις οποίες ακυρώθηκαν οι πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α με αριθμό/4-9-2006,/4-9-2006 και/4-9-2006 για τις ως άνω αντίστοιχες χρήσεις για τυπικούς λόγους και συγκεκριμένα ως νομικώς πλημμελή η πρώτη επειδή η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης προκειμένου να προσδιορίσει τον οφειλόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας και οι άλλες δύο ως παρεπόμενες αυτής λόγω μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου στη δήλωση.

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

1. Η Φορολογική Αρχή, στην προμετωπίδα (1^η σελίδα) της έκθεσης επανελέγχου Φ.Π.Α χρησιμοποιεί τη φράση «επανάληψη διαδικασίας», ωστόσο στο κείμενο της έκθεσής της υπονοεί ότι διενεργεί επανέλεγχο, ο οποίος προσδιορίζει αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Η διατύπωση αυτή δημιουργεί πλείστες ασάφειες, αντιφάσεις και αοριστίες

2. Όφειλε η φορολογική αρχή να διενεργήσει **πλήρη και ουσιαστικό επανέλεγχο** και άρα εκ νέου ελεγκτικές επαληθεύσεις, άσχετα αν τυχόν οι διαπιστώσεις της συμπίπτουν με αυτές του αρχικού ελέγχου και αν καταλήγει στα ίδια συμπεράσματα και στα ίδια λογιστικά αποτελέσματα όπως προκύπτει και από το σκεπτικό της υπ' αριθ./2013 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, να τηρήσει όλη τη νόμιμη διαδικασία επανελέγχου εξ αρχής όπως είναι και η στοιχειώδης αναφορά ότι τέθηκαν στη διάθεση του ελεγκτικού οργάνου τα προς έλεγχο βιβλία και στοιχεία και ότι το ελεγκτικό όργανο έλαβε αυτά υπόψη του. Η μη διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου συνιστά **παραβίαση του δεδικασμένου** της ως άνω δικαστικής απόφασης.

3. Μετά την πάροδο της πενταετίας **παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου**. Στην προκειμένη περίπτωση έχει παρέλθει η ως άνω προθεσμία και συνεπώς μη νόμιμα η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε και κοινοποίησε εκ νέου πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994, καθόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση η ακύρωση των καταλογιστικών πράξεων Φ.Π.Α δεν έγινε για τυπικούς λόγους, όπως απαιτεί η ως άνω διάταξη, αλλά για νομική πλημμέλεια, η οποία είναι έννοια ευρύτατη και περιλαμβάνει ανεξάντλητες περιπτώσεις παραβάσεων νόμου, για το λόγο δε αυτό πρέπει να αντιμετωπίζεται διαφορετικά μη υπαγόμενη στην έννοια των τυπικών λόγων ακύρωσης μιας διοικητικής πράξης, οι οποίοι είναι συγκεκριμένοι στο διοικητικό δίκαιο.

4. Η Φορολογική Διοίκηση στην έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α **δεν διαλαμβάνει καμία αιτιολογημένη κρίση για την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων** και δεν εφαρμόζει το ορθό νομικό καθεστώς, προκειμένου να κρίνει την ανακρίβεια αυτών .

Επίσης **δεν διαλαμβάνει την παραμικρή κρίση για την έκταση και τη βαρύτητα των αποδιδόμενων παραβάσεων, πολύ δε μάλλον δεν κάνει καμία νύξη για το πώς οι παραβάσεις αυτές επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα**. Κατά τούτο, η έκθεση επανελέγχου είναι παντελώς ανατιολόγητη και αναπτόδευκτη.

5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς, διότι εκδόθηκαν βάσει μη εφαρμοζόμενης διάταξης νόμου και συγκεκριμένα εφαρμόστηκε το άρθρο 10 του ν 3296/04 που η ισχύς του αρχίζει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 253 Α'/14.12.2004) και δεν εφαρμόστηκαν οι προηγούμενες διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 περ.γ' του Ν.2238/1994 που απαιτεί για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ειδική αιτιολογία αφού ληφθούν υπόψη από τη φορολογική αρχή τα εκεί παρατιθέμενα στοιχεία και τα δεδομένα της κοινής πείρας (άρθρο 30 παρ.3 ν.2238/1994).Εσφαλμένως τόσο ο έλεγχος όσο και ο επανέλεγχος διενήργησε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων μου για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α, καθόσον από τα βιβλία της επιχείρησης, τις υποβληθείσες δηλώσεις, αλλά και τα προσκομιζόμενα παραστατικά προκύπτει ότι ήταν ευχερείς οι λογιστικές επαληθεύσεις και εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Επειδή, το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ δεν έχει παραγραφεί. Και τούτο γιατί, οι με αριθ./4-9-2006,/4-9-2006 και/4-9-2006 οριστικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α των χρήσεων 2000, 2001 και 2002 αντίστοιχα κοινοποιήθηκαν εμπρόθεσμα στον προσφεύγοντα, πριν τη λήξη της πενταετούς παραγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000.

Επίσης οι εκδοθείσες με αριθ./23-06-2014,/23-06-2014 και/23-06-2014 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης πράξεις κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6

του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 οι οποίες ισχύουν και για το ΦΠΑ και ορίζουν ότι, 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 (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης. Επισημαίνουμε μάλιστα, ότι η ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται κάθε φορά που ακυρώνεται για λόγους τυπικούς μία διοικητική πράξη, προκειμένου η διοίκηση να επαναλάβει τη διαδικασία χωρίς τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται θέμα εξάντλησης του σχετικού δικαιώματος της Διοίκησης.

Εν προκειμένω, οι υπ' αριθ./2013,/2013 και/2013 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Α' Τμήμα Μονομελές) για τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002 αντίστοιχα, με τις οποίες ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς οι με αριθμό με αριθμό/4-9-2006,/4-9-2006 και/4-9-2006 για τις ως άνω αντίστοιχες χρήσεις, κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης στις 27/09/2013. Στη συνέχεια, οι με αριθμό/23-06-2014,/23-06-2014 και/23-06-2014 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες στις 27/06/2014, δηλαδή μέσα στον προβλεπόμενο, κατά τα ανωτέρω, χρόνο.

Επομένως, ο ισχυρισμός περί παραγραφής που προβάλλει ο προσφεύγων τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος σύμφωνα με την από 19/06/2014 επανάληψη διαδικασίας - έκθεση επανελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ανακριβή για τις χρήσεις 2000 και 2001, προσδιόρισε δε, τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και τις εκπτώσεις του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες όταν διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, που τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και τις εκπτώσεις του φόρου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία, λαμβάνοντας υπόψη :

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος μετά από έλεγχο (άρθρο 30 παρ. γ Ν.2238/94 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων),

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν.

γ) τις υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου φορολογική αρχή εξέδωσε νέες πράξεις, και συγκεκριμένα για τη χρήση 2000 απαλλαγμένη από την νομική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκε η αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και για τις χρήσεις 2001 και 2002 ως παρεπόμενες αυτής λόγω μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου στη δήλωση. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη στη διενέργεια αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης προκειμένου να επιβληθεί ο οφειλόμενος ΦΠΑ όπως όρισε με την υπ' αριθμ./2013 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης τυγχάνει αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/06/2014 επανάληψη διαδικασίας - έκθεση επανελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ , κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./25-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των α) υπ' αριθ./23-06-2014,/23-06-2014 και/23-06-2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2000, 1/1-31/12/2001 και 1/1-31/12/2002 αντίστοιχα.

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

Διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2000

Διαφορά ΦΠΑ	17.878,52 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	21.454,21 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.332,73 €

Διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001

Διαφορά ΦΠΑ	2.034,26 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.441,11 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.475,37 €

Διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002

Διαφορά ΦΠΑ	105,37 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	126,44 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	231,81 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).