



**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

06/04/2015

Αριθμός απόφασης:

1314

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 08/01/2015 και με αρ. πρωτ. /9-1-2015 ενδικοφανούς προσφυγής, 1) της λυθείσης ομόρρυθμης εταιρείας – που έδρευε στην Αθήνα επί της οδού, ΑΦΜ, 2) του ΤΟΥ κατοίκου Αττικής, οδός, ΑΦΜ και 3) του , κατοίκου Αττικής, οδός, ΑΦΜ κατά της με αρ. υπ' αρ. / 20-11-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2011 έως 31-12-2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. υπ' αρ. / 20-11-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2011 έως 31-12-2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως μεταρρύθμιση, καθώς και την από 20/10/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 01/04/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 08/01/2015 και με αρ. πρωτ. /9-1-2015 ενδικοφανούς προσφυγής, 1) της λυθείσης ομόρρυθμης εταιρείας – , ΑΦΜ , 2) του ΤΟΥ ΑΦΜ και 3) 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:

Με την υπ' αρ. / 20-11-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2011 έως 31-12-2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 33.738,56 €, πλέον 33.401,17 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας .

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ , βάσει της από 06/11/2014 έκθεσης ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ , της ελέγκτριας της ίδιας Δ.Ο.Υ. , σύμφωνα με την οποία τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή και ανεπαρκή για τη χρήση 2011. 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 υπόψη 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, ήτοι ποσού 275.171,36 ευρώ, και προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές στο ποσό των 100.005,85 ευρώ.

Ειδικότερα η ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 30 παρ.4 και 7 του ΚΒΣ , λόγω της μη προσκόμισης στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, του θεωρημένου βιβλίου εσόδων εξόδων, του βιβλίου απογραφής, των συνοδευτικών στοιχείων των αγαθών, καθώς και των προβλεπόμενων από τον ΚΒΣ παραστατικών, με τα οποία ενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές, μετά από πρόσκληση για την προσκόμιση αυτών που απεστάλη με συστημένη επιστολή στα μέλη της , λόγω ότι η εταιρεία είχε κάνει διακοπή της δραστηριότητάς της στις 08.02.2013. Επίσης ο έλεγχος αναγνώρισε τις εισροές που στηριζόταν σε ακριβή αντίγραφα των παραστατικών που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Οι προσφεύγοντες , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή άλλως μεταρρύθμιση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Ο λόγος για τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία μετά από πρόσκληση , ήταν διότι αδυνατούσαν να τα βρουν και επομένως, υφίστατο λόγος ανωτέρας βίας, ουδέποτε δε αρνηθήκαν να προσκομίσουν τα ζητηθέντα στοιχεία, αλλά λόγω ότι δεν μπορούσαν να τα βρουν δεν μπορεί να τους καταλογιστεί ότι δεν συνεργαστήκαν στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου ώστε να μη ληφθούν υπόψη τα στοιχεία (αγορές-δαπάνες) που εμφανίζονται στην εκκαθαριστική δήλωση για το κρίσιμο οικονομικό έτος, τα οποία κατά πολύ απέχουν από τους υπολογισμούς του ελέγχου.

Εξάλλου, η μη συνεργασία, προϋποθέτει υπαιτιότητα ή σιωπηρή άρνηση προς τις αρμόδιες αρχές, και δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τη διάφανη και δεδηλωμένη αδυναμία προσκόμισης των ζητηθέντων στοιχείων ενώ εν προκειμένω και δήλωσαν την αδυναμία να εξεύρουν τα ζητηθέντα,

και προσκόμισαν αναλυτικές καταστάσεις-αντίγραφα τιμολογίων αγορών της επιχείρησής κατά το κρίσιμο έτος.

2. Παραβιάστηκε η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με **Σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 και 7 του π.δ.186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (ΦΕΚ Α 84)**, ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας **κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:**

α) **β)** **γ)**.....**δ)** **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 αυτό αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ζ) 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....

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση ο έλεγχος δεν μπορούσε να διενεργηθεί στην έδρα της επιχείρησης λόγω διακοπής της δραστηριότητάς της στις 08/02/2013 , επεστάλησαν με συστημένη επιστολή στα μέλη της οι με αρ. πρωτ...../2014 και/2014 προσκλήσεις με την οποία ζητούταν να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, τα τηρηθέντα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφών για την χρήση 2011.

Λόγω της μη προσκόμισης στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, του θεωρημένου βιβλίου εσόδων εξόδων, του βιβλίου απογραφής, των συνοδευτικών στοιχείων των αγαθών, καθώς και των προβλεπόμενων από τον ΚΒΣ παραστατικών, με τα οποία ενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές, μετά από τις ως άνω αναφερόμενες προσκλήσεις, κατέστη ανέφικτη η ανεύρεση των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, ήταν αντικειμενικά αδύνατος ο **λογιστικός έλεγχος** και τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 30 παρ.4 και 7 του ΚΒΣ , προσδιορίζοντας με εξωλογιστικό προσδιορισμό τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη αυτής.

Επειδή στο με αρ./21.4.2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρεται ότι από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας (π.χ. πυρκαγιάς, πλημμύρας κ.λ.π.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί.

Τέλος, το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.α.) στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης των πραγματικών περιστατικών.

Ουσιαστικά η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία:

«Σ.Τ.Ε. 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Σ.Τ.Ε. 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους.».

Επειδή, από τους προσφεύγοντες δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο, τόσο στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης των πραγματικών περιστατικών όσο και στην υπηρεσία μας που να αποδεικνύεται η ανωτέρα βία και μόνο ο λόγος ότι υπάρχει αδυναμία εξεύρεσής αυτών, δεν συνιστά ανωτέρα βία. Επομένως ο ισχυρισμός ότι η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε ανωτέρα βία και δεν έπρεπε ο έλεγχος να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων κρίνεται αβάσιμος και αόριστος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

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.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/10/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη 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 από 08/01/2015 και με αρ. πρωτ. /9-1-2015 ενδικοφανούς προσφυγής
1) της λυθείσης ομόρρυθμης εταιρείας, 2) του ΤΟΥ και 3) του
..... ΤΟΥ και την επικύρωση της με αρ. υπ' αρ. / 20-11-2014 οριστικής
πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ
διαχειριστικής περιόδου 1-1-2011 έως 31-12-2011

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

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

Διαφορά φόρου	33.738,56
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	33. 401,17
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.139,73

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).