



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 27.10.17

Αριθμός απόφασης: 5607

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. Του άρθρου 11 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.)».

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ./2016 προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών – Τμήμα 30ο Μονομελές επί της από 9.7.08 και με αρ. κατάθεσης/2008 προσφυγής και αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς της (ΑΦΜ), με έδρα στην Ν. ΙΩΝΙΑ, κατά της υπ' αριθ./26.2.2004 Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, του 9ου ΤΕΚ Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ, χρήσης 1992, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9.7.08 και με αρ. κατάθεσης/2008 προσφυγής της, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./26.2.2004 Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ του 9ου ΤΕΚ Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ, χρήσης 1992, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 15.353,56 € (συνολικό ποσό προς καταβολή 30.707,13 €).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 26.2.2004 Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ του 9ου ΤΕΚ Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει της αρ./2003 εντολής ελέγχου του ως άνω ΤΕΚ. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και την από 23.12.2003 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ απέστειλε στο 9^ο ΤΕΚ ΑΤΤΙΚΗΣ (που εξέδωσε τις υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις) το με αρ./2.12.2003 δελτίο πληροφοριών βάσει του οποίου η προσφεύγουσα, στις χρήσεις 1993 και 1994, ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.974.900 δρχ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, από την επιχείρηση (....., Αθήνα) η οποία δεν ήταν σε θέση να πουλάει τα προϊόντα των υπό κρίση συναλλαγών (δε διέθετε τον απαιτούμενο χώρο, τον κατάλληλο εξοπλισμό, προσωπικό, μεταφορικά μέσα.) Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, και τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή.

Κατά της ανωτέρω πράξης, η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την από 9.7.08 και με αρ. κατάθεσης/2008 προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, με την οποία αιτείται την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Νομική πλημμέλεια λόγω έκδοσης της πράξης από αναρμόδια αρχή.
2. Παραγραφή.
3. Παράνομη, αβάσιμη, αναιτιολόγητη και καταχρηστική η κρίση του ελέγχου στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, καθώς σύμφωνα με την προσφεύγουσα δεν συντάχθηκε και δεν επιδόθηκε πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων .
4. Έλλειψη αιτιολογίας για τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης και τον χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εξωλογιστικά.
5. Τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης δεν είναι ανακριβή. Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι η προσφεύγουσα προσκλήθηκε να τα προσκομίσει.
6. Παράνομη επιβολή πρόσθετου φόρου.
7. Έλλειψη αιτιολογίας στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου στο σώμα της πράξης.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 30ο Μονομελές) εξέδωσε επί της ως άνω προσφυγής την υπ' αριθμ./2016 απόφαση σύμφωνα με την οποία αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προκειμένου να τηρηθεί νομίμως η προταθείσα με το δικόγραφο της προσφυγής διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επέδωσε στις 6.3.17 στον διαχειριστή της προσφεύγουσαςτη με αριθμ. πρωτ./6.3.17 κλήση του άρθρου 72§10 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία καλούταν εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή τους να προσέλθει στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου, προκειμένου να αποδεχθεί τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και η ως άνω Δ.Ο.Υ., διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας για τις δικές μας ενέργειες (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ/13.6.2017).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν.1642/1986 (ΦΠΑ): «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο οικονομικός έφορος εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο οικονομικός έφορος δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τις χίλιες (1.000) δραχμές, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής.

2. Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο οικονομικός έφορος διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης.

3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει, την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του οικονομικού εφόρου, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

4. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή.

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και ο τρόπος τήρησης του βιβλίου καταχώρισης των πράξεων αυτών.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν.1642/1986 (ΦΠΑ): «1. Τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 47 και 48 επιβάλλονται με ιδιαίτερη πράξη του αρμόδιου οικονομικού εφόρου. 2. Οι διατάξεις των άρθρων 43, 44 και 45 εφαρμόζονται και στην περίπτωση των προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 52 του ν.1642/1986 (ΦΠΑ), όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο δεκαετίας, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστής δήλωσης, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο δεκαετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαπενταετίας, εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε προσωρινή ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υποχρέου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 39.

3. Σε περίπτωση υποβολής της προσωρινής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 39 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19§19 του ν.3091/2002: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1998 και μετά, για δηλώσεις για τις οποίες οι προθεσμίες υποβολής τους έληγαν μέχρι 31.12.1992 και για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.).»

(Με την παρ.1 άρθρ.22 Ν.3212/2003 ορίζεται ότι: «1. Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, παρατείνονται μέχρι 27.2.2004. Ειδικά για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1084903/1635/ΠΟΛ. 1107/25.9.2003 (ΦΕΚ 1377 Β), ισχύει η παράταση που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, εφόσον μέχρι 31.12.2003 έχουν επιδοθεί στους υπόχρεους τα προβλεπόμενα από την ανωτέρω απόφαση ειδικά σημειώματα υπολογισμού των διαφορών φόρων. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν ισχύουν για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και μεταβίβασης ακινήτων, καθώς και για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1065798/1480/15.7.2003 (ΦΕΚ 998 Β)».

Με την παρ.10 άρθρ.5 Ν.3296/2004,ΦΕΚ Α 253,ορίζεται ότι:«10. Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων του οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003, η οποία λήγει στις 31.12.2004, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρου, τελών και εισφορών, παρατείνεται για ένα (1) έτος από τη λήξη της...».)

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 26.2.2004 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ του 9ου ΤΕΚ Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει της αρ./2003 εντολής ελέγχου του ως άνω ΤΕΚ, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης. Κατόπιν των

ανωτέρω, ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, και τα βιβλία και στοιχεία, κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματα χρήσης 1992 προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Η προσφεύγουσα άσκησε την από 14.12.2004 αίτηση ανακοπής κατά της με αριθμό/18.5.2004 πράξης ταμειακής βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με την οποία βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία το ποσό της υπ' αριθ./26.2.2004 Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ του 9ου ΤΕΚ Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ, χρήσης 1992, καθώς και κατά της με αριθμό/1.6.2004 ατομικής ειδοποίησης, και κατά της με αριθμό/26.2.2004 ανωτέρω πράξης. Με την με αριθμό/2006 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών επί της ανωτέρω αίτησης ανακοπής κρίθηκε ότι δεν ήταν νόμιμη η σύνταξη του ως άνω χρηματικού καταλόγου, καθώς η κοινοποίηση της υπ' αριθ./26.2.2004 Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ ήταν άκυρη. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προέβη στην επίδοση της προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξης στον διαχειριστή της προσφεύγουσαςστις 20.6.2008.

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 39 & 52 του ν.1642/1986 (ΦΠΑ), όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ΦΠΑ παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, με δυνατότητα κοινοποίησης και μετά την πάροδο δεκαετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαπενταετίας, εφόσον δεν υποβλήθηκε προσωρινή ή εκκαθαριστική δήλωση, ή εάν η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υποχρέου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, ή εφόσον προκύψουν συμπληρωματικά στοιχεία.

Επειδή, εν προκειμένω,

1. Σύμφωνα με την από 26.2.2004 ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ η προσφεύγουσα έχει υποβάλει όλες τις προβλεπόμενες δηλώσεις ΦΠΑ.

2. Από τα στοιχεία της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 52 του ν.1642/1986.

3. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και την από 23.12.2003 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ απέστειλε στο 9^ο ΤΕΚ ΑΤΤΙΚΗΣ (που εξέδωσε τις υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις) το με αρ./2.12.2003 δελτίο πληροφοριών βάσει του οποίου η προσφεύγουσα, στις χρήσεις 1993 και 1994, ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.974.900 δρχ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, από την επιχείρηση (....., Αθήνα) η οποία δεν ήταν σε θέση να πουλάει τα προϊόντα των υπό κρίση συναλλαγών (δε διέθετε τον απαιτούμενο χώρο, τον κατάλληλο εξοπλισμό, προσωπικό, μεταφορικά μέσα). Συνεπώς, από το εν λόγω δελτίο πληροφοριών δεν προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία για την υπό κρίση χρήση 1992.

4. Η προσφεύγουσα υπέβαλε προσωρινή και εκκαθαριστική δήλωση περιόδου 1.1.92-31.12.92 στις 6.5.1993 και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 52 του ν.1642/1986.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη χρήσης 1992 κοινοποιήθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα στις 20.6.2008 και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 9.7.08 και με αρ. κατάθεσης/2008 προσφυγής – αίτησης διοικητικής επίλυσης διαφοράς (συμβιβασμού) της (ΑΦΜ ΑΦΜ), και τη διαβίβαση της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2016 απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ