



# Ακόμα και σήμερα ο φορολογικός έλεγχος εφαρμόζει καταργημένες εγκυκλίους

*Του Γιώργου Δαλιάνη και της Νίκης Χατζοπούλου\**

Ως γνωστόν, ο φορολογικός έλεγχος που διεξάγεται από ΣΔΟΕ, ΔΟΥ, ΚΕΦΟΜΕΠ, ΚΕΜΕΕΠ είναι μία διαδικασία που διέπεται από τυπικότητα, καθώς καταλήγει πολύ συχνά σε φορολογικούς καταλογισμούς, οι οποίοι πρέπει να είναι πρωτίστως νόμιμοι. Στο άρθρο αυτό θα θέλαμε να δούμε πώς μπορεί να παρεισφρήσει στην διαδικασία του ελέγχου μία καταργημένη εγκύκλιος και μάλιστα να αποτελέσει αποδεκτή μέθοδο ελέγχου για τον καταλογισμό φόρων.

Στο πλαίσιο της υπόθεσης που εξετάστηκε από την ΔΕΔ στην υπ' αριθ. 148/2021 (Αθήνα) απόφασή της διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Φ.Π.Α. για τα έτη 2014 έως και 2017, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και σε συνδυασμό με την Α.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά), από τον οποίο διαπιστώθηκαν διαφορές Φ.Π.Α. λόγω μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

Συγκεκριμένα, συντάχθηκε από τον έλεγχο για κάθε χρήση πίνακας επεξεργασίας των εισροών, εκροών και της φυσικής απογραφής των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας σε σχέση με τους συντελεστές Φ.Π.Α. (όπως απεικονίζονται μεταξύ των σελ. 36 και 37 της οικείας έκθεσης), από όπου προέκυψαν τα κάτωθι ποσά για καταβολή ανά φορολογική περίοδο:

- 2014: 4.057,56 €
- 2015: 2.796,04 €
- 2016: 1.677,83 €
- 2017: 3.227,52 €

Το ενδιαφέρον που παρουσιάζει η συγκεκριμένη απόφαση είναι το εξής:

Σύμφωνα με την εγκύκλιο Α.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., μεταξύ των ελεγκτικών διαδικασιών είναι και ο έλεγχος για μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. (άρθρο 12, παρ. 4).

Παράδειγμα μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.:

Παντοπωλείο εμφανίζει αγορές με συντελεστή ΦΠΑ 13% 9.000 € και αγορές με συντελεστή ΦΠΑ 24% 3.000 ευρώ, άρα ο συντελεστής για αγορές με 13% είναι 75% και για αγορές με 24% 25%.

Αν οι εκροές (σύνολο 25.000 €) που εμφανίζει η επιχείρηση είναι με συντελεστή ΦΠΑ 13% κατά 100%, τότε σημαίνει ότι έχει γίνει μετατόπιση του συντελεστή από το υψηλό στο χαμηλό στις εκροές με σκοπό την φοροαποφυγή. Στην περίπτωση αυτή, με βάση τις οδηγίες των ελεγκτικών επαληθεύσεων πρέπει να γίνει ανακατανομή των πωλήσεων με βάση τα ποσοστά συντελεστών ΦΠΑ των εισροών.

Με βάση την ως άνω απόφαση ΔΕΔ έγινε δεκτό το εξής: «Επειδή σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ 1242/1998, η οποία αν και έπαψε να ισχύει από την έναρξη ισχύος της ΠΟΛ.1037/2005,

εντούτοις εξακολουθεί να παρέχει σχετική κατεύθυνση, ελλείψει νεότερων οδηγιών και δεδομένου ότι πρόκειται για αναγνωρισμένη και τυποποιημένη τεχνική που οδηγεί στην εξαγωγή αντικειμενικών συμπερασμάτων (...)».

Γίνεται, δηλαδή, από την ίδια την ΔΕΔ η παραδοχή ότι εφαρμόζεται καταργημένη εγκύκλιος, που μάλιστα είχε εκδοθεί επί τη βάσει προΐσχύοντος νομοθετικού καθεστώτος και συγκεκριμένα, της περαίωσης. Διατυπώνεται κατ' αυτόν τον τρόπο πανηγυρικά το παράδοξο της εφαρμογής από τα ελεγκτικά όργανα καταργηθεισών εγκυκλίων!

Και συνεχίζει η ΔΕΔ: «Επειδή σύμφωνα με την ως άνω ΠΟΛ.1242/1998 (παρ. Β.1): «Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων.

Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές

ΦΠΑ.».

Επισημαίνουμε ότι βασική προϋπόθεση για την εύρεση της μετατόπισης του συντελεστή ΦΠΑ είναι να προκύπτουν οι διαφορές στην απογραφή. Όμως, πώς είναι δυνατόν να εφαρμοστεί μία τέτοια μέθοδος όταν δεν υπάρχει απογραφή (π.χ. παντοπωλείο – βλ. άρθρο μας με τίτλο «Εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σε επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από σύνταξη απογραφής»). Επίσης, παρατηρείται εκτεταμένη – φυσικά παρανόμως – εφαρμογή των μεθόδων εξαγωγής αποτελεσμάτων με βάση τις κατά καιρούς ισχύουσες περαιώσεις και με βάση την αυτοπεραίωση του ν. 3396/2004. Μάλιστα η προσέγγιση των ελεγκτικών οργάνων είναι ότι ναι μεν έχουν καταργηθεί οι εγκύκλιοι, αλλά παρέχουν κατευθύνσεις που είναι αποδεκτές και είναι αναγνωρισμένες ως μέθοδοι...

Εξυπακούεται ότι η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε υπό του ελέγχου στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν θεωρείται αποδεκτή μεθοδολογία ελέγχου, διότι στηρίχθηκε σε καταργηθείσα εγκύκλιο που είχε εκδοθεί σχετικά προϊσχύον νομοθετικό καθεστώς.

Τυχόν δε εφαρμογή μίας μεθοδολογίας της οποίας τον τρόπο εφαρμογής και τα έννομα αποτελέσματα δεν γνωρίζει εκ των προτέρων ο φορολογούμενος, καθώς δεν έχουν θεσμοθετηθεί, παραβιάζει ευθέως την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου επιβάλλει τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιοσδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων.

Δείτε το άρθρο και στο [Capital.gr](http://Capital.gr)

*\* Ο κ. Γιώργος Δαλιάνης είναι Πρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος της Artion A.E. & ιδρυτής του Ομίλου Artion, Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός.*

*Το ανωτέρω κείμενο έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τις εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθυνθείτε στην ARTION A.E (Πουρνάρα 9, Μαρούσι /210 6009062 / [www.artion.gr](http://www.artion.gr))*