Breadcrumb

1. Αρχική
2. Entity Print

Δημοσιεύτηκε: 01/04/2012 Ενημερώθηκε: 12/11/2014

Ένδικα μέσα επίλυσης των φορολογικών διαφορών

Προβολή σε μορφή PDF

Στις μέρες μας, αν και το περιεχόμενο της παρεχόμενης δικαστικής προστασίας συνίσταται στην κατοχύρωση ή αποκατάσταση θιγόμενου ατομικού δικαιώματος, εν τούτοις συχνά επισημαίνονται ελλείψεις στο σχετικό νομοθετικό σύστημα λόγω ακριβώς της ευρείας κάλυψης ενός ιδιαίτερα ευαίσθητου τομέα - διοικητικές προσφυγές - έναντι πράξεων ή παραλείψεων των οργάνων της δημόσιας διοίκησης, και ειδικότερα της φορολογικής αρχής.

Έτσι, είναι πιθανό να προκύψουν διενέξεις σχετικά με τον καταλογισμό φόρου, προσαυξήσεων, ή την επιβολή προστίμου, όπως επίσης αμφισβητήσεις περί της νομιμότητας της καταλογιστικής πράξης, της ταμειακής βεβαίωσης ,αλλά και περί κυρώσεων για παραβάσεις φορολογικών ρυθμίσεων, μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων από την πλευρά του φορολογούμενου κ.ά. Σε όλες τις παραπάνω υποθέσεις (φορολογικές διαφορές),το δικαίωμα άσκησης προσφυγής το έχει κάθε πρόσωπο το οποίο *έχει άμεσο, προσωπικό, και ενεστώς συμφέρον*, καθώς και σε εκείνο στο οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη.

Σχετικά με την προσφυγή

Μέσω του ενδίκου βοηθήματος της **προσφυγής** ο βαρυνόμενος από καταλογιστική πράξη φόρου, δασμού, προστίμου κτλ. επιδιώκει δικαστικά την ακύρωση ή την

μεταρρύθμισή της.

Σχετικά με τη διαδικασία βεβαίωσης και τις προϋποθέσεις άσκησης προσφυγής τονίζουμε τα εξής.

- Στην περίπτωση που ο βαρυνόμενος είναι Ανώνυμη Εταιρεία, δύναται να παρασταθεί μέσω του Διοικητικού της Συμβουλίου, που ενεργεί συλλογικά ή των προσώπων, μελών ή μη του Δ.Σ., τα οποία νομίμως την εκπροσωπούν (άρθ.25 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας).
- Δεν συνιστά καταλογισμό φορολογικού βάρους η επιβολή προσαύξησης κατά το άρθρο 6 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ), αλλά η κύρωση λόγω εκπρόθεσμης εξόφλησης οπουδήποτε βεβαιούμενου χρέους προς το δημόσιο συνεισπράττεται με τη κύρια οφειλή.
- Για την ύπαρξη διαφοράς ως προς την επιστροφή φόρων, εισφορών, τελών κλπ., που έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως, δεν απαιτείται να έχει υποβληθεί προηγουμένως δετική αίτηση προς την φορολογική αρχή , αλλά μπορεί το αίτημα περί επιστροφής να υποβληθεί ευθέως για πρώτη φορά με προσφυγή (ΝΔ 4486/1965 άρθ.8 παρ.4).
- Η άρνηση θεώρησης βιβλίων και στοιχείων από υπάλληλο της ΔΟΥ, δεν συνιστά κύρωση για παράβαση διατάξεων φορολογικής νομοθεσίας, αλλά κύρωση για μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων και ως εκ τούτου δεν γεννάται φορολογική διαφορά (ΣτΕ 7μ 988/2006) .
- Δεν απαγορεύεται στον φορολογούμενο και στην Διοίκηση να υπάγουν με συμφωνία τους σε διαιτησία, φορολογική διαφορά που θα προέλθει από ορισμένη έννομη σχέση μεταξύ τους (ωστόσο, η δικαιοδοσία του διαιτητικού οργάνου δεν περιλαμβάνει και εξουσία ακύρωσης της διοικητικής πράξης επιβολής φορολογικού βάρους, Σ.άρθ.78 παρ.4).
- Προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2001, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται για ένα (1) έτος από τη λήξη τους.
  Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.)».
- Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των

προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από 6 μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της ΔΟΥτης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου.(παρ. 1, άρθρου 5 του Ν. 2892/2001 (ΦΕΚ 46 Α'/9.3.2001))

- Οι παραβάσεις του ΚΒΣ είναι τυπικές. Δεν απαιτείται για την θεμελίωσή τους υπαιτιότητα του παραβάτη ή ζημία του Δημοσίου και δεν αποκλείεται ο καταλογισμός από την άγνοια ή την παραδρομή ή την πλάνη του παραβάτη.
- Η παρεμπόδιση εκ μέρους μιας επιχείρησης των προσήκοντων ελεγκτικών επαληθεύσεων από την φορολογική αρχή στα βιβλία και στοιχεία της, μπορεί να δικαιολογήσει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του σχετικού εισοδήματός της (ΣτΕ 7μ 1880/1898)
- Ισχύει το «σύστημα της χωριστής επιχείρησης», όπου τα κέρδη μιας αλλοδαπής επιχείρησης που προκύπτουν από την δραστηριότητα αυτής στην Ελλάδα προσδιορίζονται κατά τρόπο ανεξάρτητο σε σχέση με τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της ίδιας επιχείρησης στην αλλοδαπή.
- Ανάκληση δήλωσης φορολογούμενου είναι δυνατή όχι μόνο με προσφυγή κατά φύλλου ελέγχου ανακριβούς δήλωσης, αλλά και με αυτοτελή προσφυγή προς ανάκληση της δήλωσης και επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε με βάση αυτή, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη υποβολή σχετικής δήλωσης προς την αρμόδια ΔΥΟ (ΣτΕ Ολ 2941/2000).

Ειδικότερα, η **Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων** αποφαίνεται μετά από αίτηση του επιτηδευματία ή του προϊσταμένου της ΔΟΥ κατά περίπτωση:

Α) για την απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων

Β) για την επαύξηση των υποχρεώσεων του επιτηδευματία που έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής των υποχρεώσεων του,

Γ) για την αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής

Δ)για τον χαρακτηρισμό του επιτηδευματία ως πωλούντος αγαθά ή παρέχοντος υπηρεσίες.

Παράλληλα και όσον αφορά στις αιτήσεις ενώπιον της **Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών** (εφεξής **ΕΔΕΦΔ**), σύμφωνα με την πρόσφατη **ΠΟΛ.1007/28.12.2011,** ορίσθηκε, μεταξύ άλλων, η 1.12.2011 ως ημερομηνία έναρξης υποβολής αιτήσεων για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Η αίτηση προς την **ΕΔΕΦΔ** υποβάλλεται, μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής (60 ημέρες), στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την οικεία πράξη καταλογισμού φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου, την ορθότητα της οποίας αμφισβητεί ο φορολογούμενος, και διαβιβάζεται στην**ΕΔΕΦΔ** (Καρ. Σερβίας 10 - 101 84, Αθήνα) εντός δέκα (10) ημερών από την κατάθεσή της, με τον σχετικό φάκελο και έγγραφο της φορολογικής αρχής που περιέχει πλήρες ιστορικό της υπόθεσης και αιτιολογημένες απόψεις της επί των ισχυρισμών του φορολογουμένου που περιέχονται στην αίτηση.

Συγκεκριμένα, η **ΕΔΕΦΔ** είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς κατόπιν αίτησης η οποία υποβάλλεται, προαιρετικά, από τον φορολογούμενο κατά τα ανωτέρω, εφόσον το προσδιοριζόμενο ποσό κύριου φόρου κ.λπ., ή το ποσό του προστίμου, στη σχετική εκδοθείσα από τον φορολογικό έλεγχο καταλογιστική πράξη, την ορθότητα της οποίας αμφισβητεί ο φορολογούμενος, **υπερβαίνει τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ**.

Σε περίπτωση που το παραπάνω ποσό υπερβαίνει τις **τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ**, η ΕΔΕΦΔ καθίσταται **αποκλειστικά αρμόδια** για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Σε περίπτωση που έχει υποβληθεί από τον φορολογούμενο άλλη αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς σε άλλο υφιστάμενο όργανο, η αίτηση προς την ΕΔΕΦΔ διαβιβάζεται σε αυτή στην περίπτωση που η Επιτροπή είναι αρμόδια και εφόσον ο φορολογούμενος παραιτηθεί από την αίτησή του πριν από τη συζήτηση αυτής στο

υφιστάμενο όργανο.

Επιπλέον και σε περίπτωση υπονοιών απόκρυψης φορολογητέας ύλης από επιτηδευματία, συντελείται ο ουσιώδης τύπος της **«κατάσχεσης»**, δηλαδή της αναγκαστικής αφαίρεσης από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, από *«όπου είναι ενδεχόμενο να προκύψει απόκρυψη φορολογητέας ύλης».*

Σύμφωνα με το άρθρο 66 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, η **προθεσμία** για την άσκηση της προσφυγής είναι 60 ημέρες, από τη κατά νόμο επίδοση της πράξης σε αυτούς που αφορά και σε κάθε άλλη περίπτωση από τότε ου έλαβαν αποδεδειγμένα πλήρη γνώση του περιεχομένου της, σε περίπτωση δε παράλειψης από την συντέλεσή της, και **κατατίθεται** στην αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή, που παρά τον νόμο , παρέλειψε την έκδοσή της.**Αντικείμενό** της είναι μόνο τα πραγματικά γεγονότα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης, ενώ το **βάρος της απόδειξης** το έχει ο καθένας από τους διαδίκους. Συγκεκριμένα, τα **δημόσια έγγραφ**α έχουν πλήρη αποδεικτική ισχύ, όπως επίσης και οι **εκθέσεις ελέγχου.** Όχι όμως και τα **ιδιωτικά έγγραφα**, εκτός και αν προσκομίζονται από τον αντίδικο ή πρόκειται για βιβλία των οποίων τη τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις.

Βασικά ένδικα μέσα

Συγκεκριμένα:

1. **Η ανακοπή ερημοδικίας,**η οποία ασκείται από τον διάδικο που δεν παρέστη στην συζήτηση της υπόθεσης, επειδή δεν κλητεύθηκε ή δεν κλητεύθηκε νόμιμα-εμπρόθεσμα.
2. **Η τριτανακοπή,** η οποία ασκείται από τρίτο βλαπτόμενο από απόφαση που εκδόθηκε σε δίκη άλλων, στη οποία δεν έχει παρέμβει, εφόσον συντρέχει το έννομο συμφέρον που θα δικαιολογούσε την παρέμβασή του στην δίκη.
3. **Η έφεση,** η οποία ασκείται για έλλειψη δικαιοδοσίας του δικαστηρίου που εξέδωσε την απόφαση, για μη νόμιμη συγκρότησή του, αν η διαφορά έχει ως αντικείμενο περιοδική παροχή, και είναι φορολογική με αντικείμενο αναγνώρισης ζημίας, η οποία δεν καλύπτεται με συμψηφισμό του συνολικού εισοδήματος που προσδιορίστηκε στην πρωτόδικη απόφαση, αλλά είναι

εκπεστέα – (εφόσον το ποσό της εκπεστέας κατά αυτόν τον τρόπο ζημίας υπερβαίνει τα 1.500ευρώ ή γεννάται από την επιβολή προστίμων για παράβαση διατάξεων του ΚΒΣ), και για κάθε νομικό ή πραγματικό σφάλμα της πρωτόδικης απόφασης και κάθε παράλειψη του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου να ερευνήσει αυτεπαγγέλτως όσα είχε υποχρέωση**. Πάντως, είναι ανέκκλητες οι αποφάσεις που αφορούν χρηματικές διαφορές αν το αντικείμενο τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 5.000 ευρώ.**

4. **Η αίτηση αναθεώρησης,** η οποία ασκείται από διάδικο που έχει έννομο συμφέρον κατά απόφασης που εκδόθηκε και έχει τελεσιδικήσει ή είναι ανέκκλητη (εφόσον η προσβαλλόμενη απόφαση στηρίζεται σε ψευδή κατάθεση μάρτυρα ή δήλωση διαδίκου ή νοθευμένα έγγραφα, ή σε αμετάκλητη ανατροπή απόφασης πολιτικού, ποινικού ή διοικητικού δικαστηρίου).
5. **Η αίτηση αναιρέσεως ,** η οποία ασκείται για υπέρβαση καθηκόντων, μη νόμιμη συγκρότηση ή κακή σύνθεση δικαστηρίου, παράβαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας, ουσιώδεις ελλείψεις της απόφασης, έλλειψη αιτιολογίας απόφασης , εσφαλμένη ερμηνεία νόμου που διέπει την επίδικη σχέση)

Εξάλλου, και σύμφωνα με την **Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ***«για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων»,* μια επιχείρηση μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των ενδιαφερόμενων συμβαλλόμενων κρατών , να υποβάλει την υπόθεσή της στην **αρμόδια αρχή** του συμβαλλόμενου κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή στο οποίο ευρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της.

Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, εάν η ένστασή της φαίνεται βάσιμη και αδυνατεί η ίδια να δώσει ικανοποιητική λύση, να επιλύσει το θέμα με **φιλικό διακανονισμό** με την αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου συμβαλλόμενου κράτους, ούτως ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία. Το γεγονός ότι η υπόθεση φέρεται ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής δεν εμποδίζει ένα συμβαλλόμενο κράτος να κινήσει για την ίδια υπόθεση, δικαστική δίωξη που επιδιώκουν την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

Παραδείγματα

1) Έστω ότι ο προϊστάμενος μιας ΔΟΥ, μετά από έλεγχο στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος μιας αλλοδαπής εμπορικής Ο.Ε., που δραστηριοποιείται

στην Ελλάδα, μέσω διατηρήσεως εδώ εμπορικού αντιπροσώπου, αναπροσάρμοσε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αυτής.

Επίσης, διαπιστώθηκε ότι η εταιρία παρέλειψε να περιλάβει μεταξύ των εισοδημάτων κάποιο ποσό από την πώληση διπλώματος ευρεσιτεχνίας. Εξεδόθη συνεπώς σχετικό φύλλο ελέγχου ανειλικρινούς δηλώσεως.

- Ορθά λοιπόν, σε περίπτωση που τεθεί ο ισχυρισμός ότι τίθεται θέμα συμψηφισμού ζημιών – κερδών, θα πρέπει να σημειωθεί ότι δεν είναι δυνατόν να συμψηφιστούν κέρδη αλλοδαπής επιχείρησης που προκύπτουν στην Ελλάδα από την μόνιμη εγκατάσταση αυτής με ζημίες της ίδιας επιχείρησης που προκύπτουν από τα δραστηριότητες αυτής στην αλλοδαπή.(άρθ.99παρ.1 ΚΦΕ, άρθρ.4παρ.4 ΚΦΕ)
- Επίσης, σε περίπτωση αμφισβήτησης χρόνου κτήσης του δικαιώματος ευρεσιτεχνίας, σύμφωνα με το άρθ.13 παρ.1 ΚΦΕ, τα εισοδήματα γενικά των νομικών προσώπων που από εκποίηση προνομίων, δικαιωμάτων κτλ, προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και στο καθαρό κέρδος αυτής επιβάλλεται ο αναλογικός συντελεστής που ισχύει.

2) Έστω μια ανώνυμη ελληνική εταιρεία Α , που αποτελεί θυγατρική μητρικής της αλλοδαπής εταιρείας Κατά τον έλεγχο της ΔΟΥ, στην δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι περιελήφθησαν σε αυτή

α) εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου που βρίσκεται σε άλλο κράτος,

β)εισόδημα από την δραστηριότητα στο ίδιο αλλοδαπό κράτος με την μορφή διατήρησης υποκαταστήματος εκεί και

γ) εισόδημα από την δραστηριότητα της στην ημεδαπή ενεργούσα ως αντιπρόσωπος της μητρικής εταιρία; Β. Έτσι, η ΔΟΥ κοινοποίησε σχετικό φύλλο ελέγχου ανειλικρινούς δηλώσεως.

Εν προκειμένω η εταιρία Α , δύναται να ασκήσει προσφυγή κατά του εν λόγω φύλλου ελέγχου ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου και να ζητήσει την ακύρωση του, διότι:

Α) Τα εισοδήματα από την μόνιμη εγκατάσταση και από την εκμίσθωση ακινήτων στην αλλοδαπή φορολογούνται ήδη στο αλλοδαπό κράτος με εξάντληση της φορολογικής της υποχρέωσης, βάσει ΣΑΔΦ. Επομένως, δεν είναι υποχρεωμένη να τα

περιλάβει στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Β) Επιπλέον, γενικά οι ελληνικές θυγατρικές εταιρείες αν και δεν έχουν οικονομική αυτοτέλεια έναντι των αλλοδαπών μητρικών τους, εν τούτοις, από νομική άποψη θεωρούνται αυτοτελείς και ανεξάρτητες επιχειρήσεις σχετικά με τις μητρικές τους. Για δε, τα εισοδήματά τους, φορολογούνται στην Ελλάδα, όπως όλες οι ελληνικές επιχειρήσεις κα όχι με την ιδιότητα της μόνιμης εγκατάστασης των αλλοδαπών μητρικών τους. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθ.100 παρ.1 ΚΦΕ, αλλοδαπή επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα μέσω της διατήρησης αντιπροσώπου, θεωρείται ότι διατηρεί στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση. Έτσι, η εταιρία Α δύναται να ισχυρισθεί ότι το εισόδημα που είχε αποκτήσει στην Ελλάδα ως αντιπρόσωπος, φορολογείται στο όνομα της εταιρίας Β και επομένως δεν ήταν υποχρεωμένη να το περιλάβει στην εν λόγω δήλωση της.

Εν κατακλείδι, είναι σημαντικό να σημειωθεί, ότι αν και γενικότερα η τελευταία περίοδος που ζούμε είναι καθόλα εύθραυστη, ακολουθούμενη από ρυθμούς που εμποδίζουν την αφομοίωση και την προσπάθεια εξαγωγής σαφών συμπερασμάτων, εν τούτοις η παραπάνω μελέτη στηρίχθηκε κυρίως στην διαχρονικότητα των φορολογικών ζητημάτων για σημαντικό χρονικό διάστημα, σε μία προσπάθεια προσφοράς σημαντικής αρωγής και ορθών συμβουλευτικών υπηρεσιών.

TaxExperts Team

Heading
Ελληνικός Φορολογικός Οδηγός

Δείτε όλο τον Οδηγό