



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

18-11-2016

Αριθμός απόφασης:

3862

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, ως απορροφησάσης την τότε εν εδρεύουσα ανώνυμο εταιρία υπό την επωνυμία με ΑΦΜ, κατά: 1) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου του, 2) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2006, του Προϊσταμένου του, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος .., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως απορροφησάσης την τότε εν εδρεύουσα ανώνυμο εταιρία υπό την επωνυμία με 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' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2006, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 45.831,18 € πλέον 54.997,43 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 100.828,62 €.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2006, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.330,64 €, πλέον 6.396,77 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 11.727,41 €.

Οι παραπάνω διαφορές φόρων προέκυψαν μετά από μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και φπα, που διενεργήθηκε από το, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 ν.2238/94, 48 ν. 2659/2000, 25-66 ν. 4174/13 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/05 & 1081/05.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. το δικαίωμα του Δημοσίου προς κοινοποίηση επιβολής φόρου έχει υποκύψει σε πολλαπλή παραγραφή καθώς και η υποχρέωσή της να διαφυλάττει τα τηρηθέντα βιβλία λόγω μη έγκαιρης επίδοσης της εντολής ελέγχου.

2. όλες οι λογιστικές διαφορές αλλά και το συμπέρασμα ότι υπάρχει αδυναμία λογιστικού υπολογισμού του κλάδου παροχής υπηρεσιών αντιβαίνουν στη σχετική νομολογία και τις λύσεις που χρησιμοποιούνται από τη φορολογική Διοίκηση.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

N.4002/2011, άρθ.18

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2011**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2012**.»

N.4098/2012, άρθρο 2

«Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις **31.12.2012**, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**.»

N.4203/2013, άρθρο 22

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

N.4337/2015, άρθρο 22

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι, για τον έλεγχο της φορολογικής περιόδου 2006 της επιχείρησης εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου για τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με την ΠΟΛ 1072/2011.

Η ως άνω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε:

α) Στην εταιρεία, στην δηλωθείσα διεύθυνση στο σύστημα taxis (.....) με την υπ αριθ. Πρωτ. συστημένη επιστολή.

β) Στον νόμιμο εκπρόσωπο κ., στη δηλωθείσα διεύθυνση στο σύστημα taxis (.....), με την υπ αριθ. Πρωτ. συστημένη επιστολή.

Με την κοινοποίηση των ανωτέρω επιστολών τόσο στην ως άνω επιχείρηση όσο και στον νόμιμο εκπρόσωπο της, σκοπός ήταν η ενημέρωσή τους για «την διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην εταιρεία, για την φορολογική περίοδο 01.01.2006-31.12.2006 σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1072/2011».

Οι ως άνω συστημένες επιστολές κοινοποιήθηκαν στους κατά νόμο υπόχρεους αφού πρόκειται για ανέλεγκτη υπόθεση της οποίας επίκειται ο χρόνος παραγραφής.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

§1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

§2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α), β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του εν λόγω προσώπου ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

§3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) ή β) ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή

δ) επιδοθεί στο νόμιμο εκπρόσωπο ή στον καθορισμένο κατά το άρθρο 8 του Κώδικα φορολογικό εκπρόσωπο κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνον εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

§5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα....

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 66. Φορολογικός έλεγχος

§1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση,

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε την εντολή ελέγχου στο όνομα της επιχείρησης για την οποία εκδόθηκε εντολή ελέγχου, ορθώς δε κοινοποίησε την γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου με τις υπ αριθ. Πρωτ. & συστημένες επιστολές στη τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση. Επιπρόσθετα, ορθώς έγινε με συστημένη επιστολή η γνωστοποίηση στον Προέδρο Δ.Σ. & Δ/ων Σύμβουλο της προς έλεγχο επιχείρησης αλλά και της απορροφώσας εταιρείας, διότι εστάλη στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του (.....) καθόσον σε περίπτωση αλλαγής διεύθυνσης κατοικίας είχε την αποκλειστική υποχρέωση να την δηλώσει στην αρμοδία φορολογική αρχή γεγονός που δεν έχει γίνει μέχρι την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για τον έλεγχο της προσφεύγουσας και μη έγκαιρης κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, δεν ευσταθούν και είναι απορριπτέοι ως νομικά αβάσιμοι.

Επειδή, η μη προσκόμιση εκ μέρους της προσφεύγουσας του **βιβλίου εισερχομένων αυτοκινήτων του άρθρου 10 παρ. 5 περ. ι' του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92)** καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων αλλά και τη διενέργεια των προβλεπόμενων από τις οικείες διατάξεις ελεγκτικών επαληθεύσεων σε ότι αφορά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του κλάδου παροχής υπηρεσιών που αφορά τα έσοδα από συντήρηση και επισκευές αυτοκινήτων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ΑΝΑΚΡΙΒΗ εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. ε' του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα οικονομικά αποτελέσματα του κλάδου παροχής υπηρεσιών, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 2, περίπτωση γ' και 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), εφόσον δεν υφίσταται δυνατότητα λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων του ως άνω κλάδου.

Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι, όλες οι λογιστικές διαφορές αλλά και το συμπέρασμα ότι υπάρχει αδυναμία λογιστικού υπολογισμού του κλάδου παροχής υπηρεσιών αντιβαίνουν στη σχετική νομολογία και τις λύσεις που χρησιμοποιούνται από τη φορολογική Διοίκηση, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και φπα του, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως απορροφησάσης την τότε εν εδρεύουσα ανώνυμο εταιρία υπό την επωνυμία με ΑΦΜ, και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **2006**, του Προϊσταμένου του

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		80.990,43	236.613,05	236.613,05	
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	23.487,22	68.617,78	68.617,78	
Συμπληρωματικός φόρος 3%			700,63	700,63	
ΣΥΝΟΛΟ		23.487,22	69.318,41	69.318,41	
Φόρος προκαταβληθείς		38.120,13	38.120,13	38.120,13	
Φόρος παρακρατηθείς		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		-14.632,91	31.198,28	31.198,28	45.831,19
Προκαταβολή φόρου		15.266,70	15.266,70	15.266,70	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			0,00	0,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			0,00	0,00	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			54.997,43	54.997,43	54.997,43
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	633,79	101.462,41	101.462,41	100.828,62
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2006**, του Προϊσταμένου του,

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

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

Χρεωστικό υπόλοιπο	5.330,64
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.396,77
Σύνολο για βεβαίωση	11.727,41

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).