



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 17.10.2016

Αριθμός απόφασης: 1264

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

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 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. 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».
 - ε. 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».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε από τον του με ΑΦΜ: ως τελευταίο συνεκκαθαριστή της, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2006, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπόχρεης επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε από τον του με ΑΦΜ: ως τελευταίο συνεκκαθαριστή της λυθείσας ανωνύμου εταιρείας που διέκοψε τις εργασίες της στις2009, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης φόρος ποσού 5.874,98 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω

ανακρίβειας 7.049,98 € , κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανεπαρκή, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο συνολικής καθαρής αξίας 67.985,70 € , πλέον Φ.Π.Α. 12.917,28 € , εκδόσεως «.....».

Ο προσφεύγων κ. του με ΑΦΜ:, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη νόμιμο της κρίσης των βιβλίων της «.....» ως ανεπαρκών και του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της.

- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε τα βιβλία ανεπαρκή και προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος της εταιρίας, βασιζόμενος σε ένα πληροφοριακό δελτίο το οποίο αναφέρει λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να έχει συνταχθεί Έκθεση Ελέγχου, χωρίς να έχει δώσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, χωρίς να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου κ.λ.π. δηλαδή, χωρίς να έχει διαπιστωθεί νομίμως από την φορολογική αρχή η εικονικότητα των τιμολογίων.
- Απαραίτητη προϋπόθεση για να χαρακτηριστούν τα βιβλία της χρήσης 2005 ως ανεπαρκή και για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της εταιρίας, είναι να έχει διαπιστωθεί προηγουμένως νομίμως και εγκύρως η παράβαση του Κ.Β.Σ. που αφορά τη λήψη εικονικών τιμολογίων. Αν η διαπίστωση της παράβασης του Κ.Β.Σ. δεν έχει γίνει νομίμως ή αν πάσχει από ακυρότητα, τότε ο έλεγχος της φορολογίας εισοδήματος, που λαμβάνει ως δεδομένη τη διάπραξη της συγκεκριμένης παράβασης, πάσχει με τη σειρά του από απόλυτη ακυρότητα.
- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ βασιζόμενος αποκλειστικά στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., χωρίς να δώσει ο ίδιος νέα εντολή ελέγχου και χωρίς φυσικά να συνταχθεί αυτοτελής έκθεση ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε σε βάρος της εταιρίας την υπ' αρ. Απόφαση Επιβολής προστίμου, για τη χρήση του 2005.

2) Απόλυτη ακυρότητα της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης στον ίδιο του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

3) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμο της κρίσης της φορολογικής αρχής ως προς την καλή πίστη της εταιρίας.

4) Υπαγωγή της εταιρίας στις διατάξεις των άρθρων 42 του Ν. 3220/2004 και 21 του Ν. 3522/2006.

5) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για βεβαίωση.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον

προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, **εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου** ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ. (Ν. 2690/1999) ορίζει ότι: «**1.** Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. **2.** Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. **3.** Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου.».

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναφέρει στο πόρισμα ελέγχου της επακριβώς ότι: «Σύμφωνα με όσα πιο πάνω αναφέραμε και λαμβάνοντας υπόψη ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά την χρήση 1/1-31/12/2005 υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση Κ.Β.Σ.:

Λήψη σε επτά (7) περιπτώσεις ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθαρής αξίας άνω των 880 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 67.985,70 € πλέον Φ.Π.Α. 12.917,28 €, έκδοσης της «.....» με Α.Φ.Μ.

Για τον λόγο αυτό, ο έλεγχος κρίνει τα βιβλία της επιχείρησης για την χρήση 2005 **ΑΝΕΠΑΡΚΗ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 και παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Ο έλεγχος προσδιορίζει εξωλογιστικά τα αποτελέσματα, εφαρμόζοντας τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 2238/94, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και άρθρου 32 του Ν. 2238/94, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών.».

Επειδή, η Υπηρεσία μας με τις υπ' αριθ. και αποφάσεις επί των υπ' αριθ. και ενδικοφανών προσφυγών (οι οποίες κατατέθηκαν από τον του με ΑΦΜ: ως τελευταίο νόμιμο Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου της λυθείσας ανωνύμου εταιρείας που διέκοψε τις εργασίες της στις2009 με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ: και από τον του με ΑΦΜ: ως τελευταίο νόμιμο Διευθύνων Σύμβουλο και εκκαθαριστή της λυθείσας ανωνύμου εταιρείας που διέκοψε τις εργασίες της στις2009 με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ: αντίστοιχα) και οι οποίες στρέφονταν κατά της υπ' αριθ.

..... απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2005 αποδέχτηκε ότι η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου ήταν τυπικά και νομικά πλημμελής, καθώς δεν εδραζόταν σε έκθεση ελέγχου αλλά σε δελτίο πληροφοριών (όπως θεωρείτο κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης η έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε.) και έπρεπε για το λόγο αυτό να ακυρωθεί.

Επειδή, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, η σύνταξη σχετικής έκθεσης ελέγχου συνιστά το έρεισμα της συνταγματικά επιβεβλημένης υποχρέωσης αιτιολογίας (κράτος δικαίου) της καταλογιστικής πράξης και ως εκ τούτου ουσιώδη τύπο και συστατικό στοιχείο για το κύρος αυτής, ο οποίος, αν δεν τηρηθεί, επιφέρει ακύρωση της σχετικής πράξης (ΣτΕ 1037/2001).

Επειδή, μέχρι τον χρόνο έκδοσης της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2006 δεν υφίσταται διαπιστωμένη παράβαση Κ.Β.Σ.

Επειδή, η ανυπαρξία διαπιστωμένης παράβασης Κ.Β.Σ. έως τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης δεν στοιχειοθετεί τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την «.....» με ΑΦΜ:

Επειδή, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι τυπικά πλημμελής, καθώς δεν εδράζεται σε διαπιστωμένη παράβαση Κ.Β.Σ. και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθεί.

Επειδή, μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» , ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα κύριο του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του τελευταίου συνεκκαθαριστή, ως προς την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2006, λόγω τυπικών πλημμελειών (έκδοση της πράξης χωρίς νόμιμη αιτιολογία, νομική και ουσιαστική βάση). Ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. προβεί στην έκδοση νέας οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος απαλλαγμένης από των τυπικών πλημμελειών, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα απόφαση, δυνάμει του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ