



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 520/20-05-2016

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 πδ 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

- θ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικού έτος 2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.
4. Την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικού έτος 2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης 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:

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας μεταρρυθμίστηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου (αρ. εντολής) και λόγω έλλειψης συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη, η φορολογική βάση της προσφεύγουσας επιχείρησης, αυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδά της από 1.452.154,65€ σε 2.272.670,90€, κατ' εφαρμογή των άρθρων 4 & 7 της ΠΟΛ 1072/2011 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 68-69, 101, 103, 105-107, 109 του Ν. 2238/94, καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν. 2523/1997.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος τροποποίησε το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης και επαναπροσδιόρισε την δηλωθείσα ζημία της επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 από -813.791,83€ σε -623.423,23€, διατηρώντας παράλληλα την φορολογική υποχρέωσή της για το οικονομικό έτος 2009 σε μηδενικό επίπεδο.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- α. Η υπ' αρ. εντολή ελέγχου ουδέποτε κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα ουδέποτε ενημερώθηκε σχετικά με την μεταγραφή της προσβαλλόμενης πράξης στα οικεία εσωτερικά βιβλία της ελεγκτικής αρχής.
- β. Το σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων επιδόθηκε μη νόμιμα σε μέλος της επιχείρησης και όχι

στον διαχειριστή αυτής, με αποτέλεσμα να μην ασκηθεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθρο 20 του Συντάγματος.

γ. Από τα φορολογικά στοιχεία που έχει στην διάθεσή της η Ελεγκτική Αρχή προκύπτει σαφέστατα η δυσχερής οικονομική θέση της επιχείρησης, την οποία έχει επιτείνει ο περιορισμός κίνησης κεφαλαίων, με συνέπεια την ύπαρξη αδυναμίας ως προς την εμπρόθεσμη αντιμετώπιση των πάσης φύσεως οικονομικών εκκρεμοτήτων της.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη επίδοσης της εντολής ελέγχου στον προσφεύγοντα και μη ενημέρωσής του σχετικά με την μεταγραφή της προσβαλλόμενης πράξης στα οικεία εσωτερικά βιβλία της Δ.Ο.Υ.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου». Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την προαναφερθείσα διάταξη, δεν προκύπτει υποχρέωση του ελεγκτή επίδοσης της εντολής ελέγχου, παρά μόνο επίδειξής της.
- **Επειδή**, είναι παντελώς αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι εξαιτίας της μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, ήταν αδύνατη η διαπίστωση εκ μέρους της εάν ο έλεγχος κινήθηκε εντός των πλαισίων της εντολής ελέγχου. Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε λάβει πλήρη γνώση περί του ελέγχου που επρόκειτο να διενεργηθεί, γεγονός που αποδεικνύεται από την συστημένη επιστολή που της είχε αποσταλεί με αρ. πρωτ. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βεροίας, με την οποία της γνωστοποιήθηκε ότι είχε επιλεγεί για τακτικό φορολογικό έλεγχο οικονομικού έτους 2009, αναφέροντας ταυτόχρονα την σχετική εντολή ελέγχου (.....).
- **Επειδή**, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της πράξης λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη ενημέρωσής της σχετικά με την μεταγραφή της προσβαλλόμενης πράξης στα οικεία εσωτερικά βιβλία της Δ.Ο.Υ. στερείται βασιμότητας, καθώς κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από καμία διάταξη νόμου. Αντιθέτως, από την νομολογία έχει γίνει ευρέως αποδεκτό ότι η διοικητική πράξη με την κοινοποίησή της στον αποδέκτη της παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της, χωρίς να απαιτείται κάποια επιπλέον ενέργεια εκ μέρους της διοίκησης.

Σε κάθε περίπτωση, όλως επικουρικώς, θα πρέπει να αναφερθεί ότι και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (4174/13) στο άρθρο 30 σχετικά με τον προσδιορισμό του φόρου αναφέρει τα εξής: «1.Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης». Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εν προκειμένω μόνο η πράξη προσδιορισμού φόρου είναι αυτή η οποία θα πρέπει να υφίσταται, έτσι ώστε η απαίτηση της φορολογικής διοίκησης να δύναται να καταχωρηθεί στα βιβλία αυτής.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης επίδοσης του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων.

- **Επειδή**, στην παράγραφο 3 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ρητώς ο τρόπος κοινοποίησης των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της φορολογικής διοίκησης. Συγκεκριμένα: «Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)β) δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου»
- **Επειδή**, με την Π.Ο.Λ. 1249/1-12-2014, δόθηκαν διευκρινήσεις από τις Διευθύνσεις Ελέγχων (Τμήμα Β) και Εισπραξεων (Τμήματα Α', Β', Ε') της Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου. Συγκεκριμένα, όσον αφορά την επίδοση σε νομικά πρόσωπα, στην παράγραφο 10 ορίζονται τα εξής: «Όταν πρόκειται για επίδοση σε νομικό πρόσωπο η επίδοση πρέπει να γίνεται στον κατά νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπό του (νόμιμο εκπρόσωπο) και μόνον επί μη ευρέσεως αυτού από το όργανο επίδοσης, δηλαδή επί απουσίας του νομίμου εκπροσώπου κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από το κατάστημα του νομικού προσώπου ή από τυχόν άλλο κατάστημα όπου αυτός εργάζεται, ή από την οικία του, αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου, δύναται να γίνει η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του νομικού προσώπου ή σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του τυχόν άλλου καταστήματος όπου ο νόμιμος

εκπρόσωπος εργάζεται, ή σε σύζυγο, σύνοικο κ.λ.π. αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νόμιμου εκπροσώπου, με την προϋπόθεση να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία του νομίμου εκπροσώπου, μαζί με το όνομα και την ιδιότητα του παραλαμβάνοντας το έγγραφο».

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση το υπ' αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων επιδόθηκε ορθώς και όπως ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις. Όπως προκύπτει από το αποδεικτικό επίδοσης, η επίδοση διενεργήθηκε στην έδρα της επιχείρησης στο μέλος της ομόρρυθμης εταιρίας (.....), λόγω απουσίας του νομίμου εκπροσώπου της επιχείρησης.
- **Επειδή**, κατά πάγια νομολογία, η κοινοποίηση της πράξης δεν αποτελεί στοιχείο του υποστάτου αυτής, ώστε να επηρεάσει το κύρος της, αλλά απλά μέσο γνωστοποίησης. (ΣΤΕ 1626/1986, 2160/1998, 2662/2004, 20/2009). Κατ' επέκταση, το ίδιο σκεπτικό τυγχάνει εφαρμογής και στην περίπτωση του υπ' αρ. Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις, δίνοντάς της τη δυνατότητα να υποβάλλει γραπτώς τυχόν αντιρρήσεις της, σχετικές με το πόρισμα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα δε, αξιοποιώντας την δυνατότητά της αυτή, υπέβαλε, εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας που της δόθηκε, το υπ' αρ. υπόμνημα με το οποίο προέβαλε τις αντιρρήσεις της σχετικά με τον έλεγχο. Αυτές στην συνέχεια έγιναν αποδεκτές από την φορολογική αρχή, η οποία και τροποποίησε την οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί μη ορθής κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων προβάλλεται από την προσφεύγουσα παρελκυστικά και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ύπαρξης αδυναμίας ως προς την εμπρόθεσμη αντιμετώπιση των πάσης φύσεως οικονομικών εκκρεμοτήτων της επιχείρησης.

- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.
Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί δυσχερειών ως προς την διευθέτηση των οικονομικών της εκκρεμοτήτων της, δεν δύναται να εξετασθεί ως λόγος ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς εκτείνεται πέραν των ορίων δράσης της φορολογικής διοίκησης.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008
(Οικ. έτος 2009)

Φορολογητέο αποτέλεσμα. περιόδου βάσει της παρούσας απόφασης	-623.423,23€
ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).