



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 07/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1022

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου . ενδικοφανή προσφυγή του «. . του ..» με ΑΦΜ .., με διεύθυνση κατοικίας στη ... του Ν. ... -Τ.Κ. 461 00, κατά: α) της με αριθμ. .../.../30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της με αριθμ. .../.../30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, γ) της με αριθμ. .../.../30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, δ) της με αριθμ. .../.../30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 και ε) της με αριθμ. .../.../30-11-2018

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από 07-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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 υπ' αριθμ. .../.../30-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 584,45 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 116,89 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 543,95 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 υπέρ ΟΓΑ ύψους 108,79 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.354,08 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../30-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.259,32 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 251,86 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.172,05 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 υπέρ ΟΓΑ ύψους 234,41 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.917,64 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../30-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 335,24 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 67,05 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 167,62 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 υπέρ ΟΓΑ ύψους 33,53 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 603,44 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../30-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 575,57 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 115,11 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 287,79 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 υπέρ ΟΓΑ ύψους 57,56 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.036,03 €.

-Με την υπ' αριθμ. **../30-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 627,08 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 125,42 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 313,54 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 υπέρ ΟΓΑ ύψους 62,71 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.128,75 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2012 - 2013 και στα φορολογικά έτη 2014 έως 2016 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 21 παρ 4 του Ν. 4172/2014 και τις ερμηνευτικές εγκυκλίου ΠΟΛ 1095/2011 και ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../28-06-2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ. **.../06-09-2017** εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. η υπ' αριθ. **../2017** Εισαγγελική Παραγγελία η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ. **../2013** Εισαγγελικής Παραγγελίας.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για τα υπό κρίση έτη πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών και προϊόντων του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις-πιστώσεις, για τις οποίες, συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. **.../23-05-2018** Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για παροχή εξηγήσεων ως προς την προέλευση τους. Ο φορολογούμενος, ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα, κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ. **.../24-08-2018** υπόμνημα παροχής εξηγήσεων.

Από την επεξεργασία – διερεύνηση των δεδομένων των τραπεζικών εγγραφών (πιστώσεων χρηματικών ποσών) των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και βάσει του ως άνω απαντητικού υπομνήματος, που υπέβαλε ο προσφεύγων, σχετικά με την αιτιολόγηση των καταθέσεων, και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε για την πηγή και την αιτία προέλευσης μέρους των υπό διερεύνηση τραπεζικών εγγραφών, διαπιστώθηκε η κατάθεση χρημάτων από συναλλαγές της επιχείρησης με την επωνυμία «....» – ΑΦΜ ..., είτε σε ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς, είτε σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων με συνδικαιούχο τη σύζυγο του ..., οι οποίες υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις Κ.Ν.Τ.Χ..

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, κατατέθηκαν τα ακόλουθα ποσά ήτοι, 29.222,34€, 62.965,94€, 16.761,96€, 28.778,52€ και 27.603,82€ για τα έτη 2012-2016 αντίστοιχα, επί των οποίων επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου με ποσοστό 2,4%, βάσει των οριζομένων στις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ..

Επιπροσθέτως, στο φορολογικό έτος 2016, ο έλεγχος υπέβαλε σε τέλη χαρτοσήμου το ποσό των 2.500,00€ που κατατέθηκε από την αδερφή του προσφεύγοντος ..., με ποσοστό 3,6%, θεωρώντας ότι αφορά σε συναλλαγή μεταξύ ιδιωτών, βάσει των οριζομένων στις διατάξεις του άρθρου 13 Κ.Ν.Τ.Χ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../07-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έλλειψη εντολής ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. Η έλλειψη τέτοιας εντολής, καθιστά τον τυχόν διενεργούμενο έλεγχο άκυρο, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, συμπαρασύροντας σε ακυρότητα και κάθε πράξη της φορολογικής αρχής που εκδίδεται επί τη βάσει αυτού του ελέγχου. Από το περιεχόμενο της υπ' αριθ. .../0/.../06/09/2017 εντολής προκύπτει ότι αυτή αφορά σε μερικό επιτόπιο έλεγχο στα κάτωθι είδη φορολογίας: εισόδημα, ΦΠΑ και έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Συνεπώς, η εν λόγω εντολή ελέγχου δεν αφορούσε έλεγχο Κ.Ν.Τ.Χ., για τη νομιμότητα της διενέργειας του οποίου θα έπρεπε να εκδοθεί και να του επιδοθεί νέα εντολή ελέγχου.
- 2) Μη νόμιμη μετάθεση του βάρους απόδειξης. Έλλειψη σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
- 3) Ευθεία και εκ πλαγίου παράβαση των άρθρ. 13 παρ. 1 α και 15 παρ. 1^α και 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. σε συνδυασμό με το άρθρ. 12 του νδ 3717/1957. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ρητά ότι για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με το άρθρ. 15 παρ 1 περ. α', απαιτείται έγγραφη κατάρτιση των συμβάσεων μεταξύ των προσώπων που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή. Το αυτό και για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 3% για τις συμβάσεις μεταξύ ιδιωτών. (Ως προς την περίπτωση άτυπων δανείων μεταξύ ιδιωτών σχετ. η υπ' αριθμ. 2211/30-4-2018 απόφαση της ΔΕΔ). Η ανάληψη δε, ποσών που ανήκουν στην εταιρία από τους εταίρους και η παραμονή των ποσών αυτών στους λογαριασμούς των εταίρων, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Σε αναλογικό τέλος 1% υπόκεινται καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων που ανήκουν στην εταιρία από τους εταίρους, ως και κάθε άλλη πίστωση στους εταίρους από την εμπορική δραστηριότητα της εταιρίας, εφόσον, όμως,

υφίσταται σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας, αν δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση (ΣΤΕ1927/2994). Συνεπώς, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί αναλήψεως ή καταθέσεως χρημάτων εταίρου απαραίτητη τυπική και ουσιαστική προϋπόθεση, είναι η εγγραφή αυτών στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας, εφόσον δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση που να αιτιολογεί την εν λόγω ανάληψη ή μεταφορά ή κατάθεση.

- 4) Ο έλεγχος δεν έλεγξε, ως όφειλε, καθώς η Διοίκηση φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, αν οι συγκεκριμένες «συναλλαγές» μεταξύ αυτού και της «...» έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρίας. Από τα προσκομιζόμενα βιβλία της εταιρίας των αντίστοιχων χρήσεων 2012 - 2016 (Σχ. 3-7 αντίστοιχα) προκύπτει ότι τέτοιες εγγραφές δεν υφίστανται, συνεπώς, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής ούτε η παρ. 5 περ. γ του Κ.Ν.Τ.Χ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί της μη έκδοσης εντολής ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου. 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ 3 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με την υπ' αριθ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017** (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης), ορίζεται ότι: «*Άρθρο 1. Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:..... 12. Την έκδοση εντολής ελέγχου. Εξουσιοδότηση Υπογραφής. Άρθρα 23 και 25 ν.4174/2013. Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.....».*

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1.Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,.....».

Επειδή, το διαδικαστικό δίκαιο περιέχει κανόνες συμπεριφοράς της διοίκησης κατά την προετοιμασία της διοικητικής πράξης ή κατά διαφορετική προσέγγιση, τον τρόπο διαμόρφωσης της απόφασης της διοίκησης. Η διαδικασία εντάσσεται στην εξωτερική νομιμότητα της πράξης [Κ. Γώγος, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, σελ. 36 - 37].

Επειδή, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι. Ελαττώματα, εξάλλου, της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελέγχοντα όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης [Φορολογική Διαδικασία, Ευσ. Μπακάλης - Π. Πανταζόπουλος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 78]. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, ειδική και ορισμένη, τούτέστιν, μεταξύ άλλων, να αναγράφει με σαφήνεια τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, η έκδοση της εντολής ελέγχου αποτελεί στάδιο προπαρασκευαστικό της καταλογιστικής πράξης, αφορά τη διαδικασία έκδοσης της πράξης και συνεπώς, τα ελαττώματα που υπεισέρχονται στο στάδιο αυτό συνιστούν τυπικές πλημμέλειες.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγεται σαφώς ότι ο ρητός, σαφής και ειδικός καθορισμός του αντικειμένου του ελέγχου, ήτοι του είδους της φορολογίας και της φορολογικής περιόδου που θα ελεγχθούν, αποτελεί αναγκαίο στοιχείο της εντολής ελέγχου. Το δε περιεχόμενο της εντολής ελέγχου, οριοθετεί το πλαίσιο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου και, επομένως, τυχόν υπέρβαση αυτού συνεπάγεται την έλλειψη νομιμότητας των σχετικών ενεργειών των ελεγκτικών οργάνων. Η εντολή δε αυτή, πρέπει να δίδεται εγγράφως και να τροποποιείται εγγράφως εάν υπάρξει σχετική ανάγκη προς τούτο, όπως εν προκειμένω, που προέκυψε η ανάγκη επέκτασης της εν λόγω εντολής και σε άλλα φορολογικά αντικείμενα, λόγω των ευρημάτων του ελέγχου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων εξέδωσε, σύμφωνα με την ως άνω εξουσιοδότηση υπογραφής, την υπ' αριθ. .../28-06-2018 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και έλεγχος για την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 - 31/12/2013 και στα φορολογικά έτη 2014 έως 2016, δίχως να προβεί σε τροποποίησή της, ως προς τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και να προστεθεί και ο έλεγχος φορολογίας τελών χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), ή να εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου που να αφορά σε έλεγχο φορολογίας τελών χαρτοσήμου, παραβιάζοντας τοιουτοτρόπως, ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που προβλέπεται από τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 23 παρ 3 και 25 παρ. 1 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ίδιου ως άνω νόμου και την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017 (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης[...] 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: [...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά [...].».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωση της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί.

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 ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και οι εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ακυρώνονται, για τυπική πλημμέλεια, παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../07-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του «. . του ..» με **ΑΦΜ** .., καθώς και την ακύρωση: α) της με αριθμ. .../..//30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της με αριθμ. .../...//30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, γ) της με αριθμ. .../...//30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, δ) της με αριθμ. .../...//30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού

έτους 2015 και ε) της με αριθμ. .../..//**30-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων να προβεί στην έκδοση νέων πράξεων, απαλλαγμένων από τις τυπικές πλημμέλειες των αρχικών προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, κατ' εφαρμογή της παρ 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 και εντός των προθεσμιών που τίθενται από το άρθρο 36 § 2 περ γ' του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α'170).

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.