



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 11-6-2020

Αριθμός απόφασης: 1132

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της με αριθμό Α.1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 20-2-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός κατά της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-2-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου ποσού 7.852,78€, πλέον πρόσθετου φόρου 3.783,47€, ήτοι 11.636,25€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 30/12/2019 οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου εισοδήματος. Στη Δ.Ο.Υ. εστάλη το με αριθμό/2019 έγγραφο του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας – Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης και σχετική έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με τα οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος στο πλαίσιο προκαταρκτικής εξέτασης κατόπιν παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Η οικονομική αστυνομία προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τις οποίες κατέληξε σε πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ποσού 345.763,20€ για τη χρήση 2013, ενώ η δήλωση του προσφεύγοντα ανέγραφε συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα 18.564,14€. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. συνέταξε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον αντίστοιχο προσωρινό προσδιορισμό. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/2019 υπόμνημα, στο οποίο παρέθεσε πίνακα με εξηγήσεις για τις πρωτογενείς αυτές πιστώσεις, οι οποίες όλες πραγματοποιήθηκαν από πελάτες της επιχείρησης «.....», στην οποία ο προσφεύγων είναι εταίρος, και προσκομίστηκαν στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. και οι καρτέλες πελατών της εταιρίας, απ' όπου προκύπτει ότι οι πιστώσεις αυτές αποτελούν εξοφλήσεις πελατών. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν καταλόγισε διαφορές στο εισόδημα του προσφεύγοντα, καθώς όλες οι συγκεκριμένες πρωτογενείς πιστώσεις αφορούσαν σε πληρωμές πελατών της εταιρίας, αλλά συνέταξε την οικεία έκθεση χαρτοσήμου καταλογίζοντας για το ποσό 327.199,06€ που ο ίδιος ο προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία στον έλεγχο ότι αποτελούσαν πληρωμές από πελάτες της εταιρίας χαρτόσημο 2,4%. Η οικεία έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη εστάλησαν με τη με αριθμό/2020 συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα (RE.....GR).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Η έκθεση ελέγχου είναι ανατιολόγητη και αόριστη, καθώς δεν αναφέρει ποιες πράξεις χαρτοσημαίνονται, ποιους πελάτες αφορούν, γιατί επιβάλλεται χαρτόσημο 2,4%
- Ο έλεγχος στηρίχθηκε στο πόρισμα της αστυνομίας και δεν προέβη σε δικές του ελεγκτικές επαληθεύσεις
- Δεν έχει καμία συμφωνία με την εταιρία ούτε οιαδήποτε άλλη πράξη μεταξύ του προσφεύγοντα και της εταιρίας, ούτε υπάρχει εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας που να προκύπτουν αναλήψεις ή καταθέσεις χρημάτων μεταξύ του ιδίου και της εταιρίας, οι οποίες να υπάγονται σε χαρτόσημο με συντελεστή 1%

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 επισημαίνεται ρητά 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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...» . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε

καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως «διορθωτική». Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του «δευτεροβάθμιου» οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρει ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του ως λόγο ακύρωσης/ τροποποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, ότι η εντολή ελέγχου δεν θα έπρεπε να περιλαμβάνει και άλλα είδη φορολογίας, πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες

αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Επειδή η εντολή ελέγχου αναφέρει ότι αφορά σε έλεγχο εισοδήματος και δεν αναφέρει τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ..

Επειδή στα στοιχεία του φακέλου περιλαμβάνεται έκθεση ελέγχου χαρτοσήμου, αλλά η πράξη αναφέρει ότι αφορά σε διορθωτικό προσδιορισμό φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου ν.4254/2014:

«1. Ο οριζόμενος ή οι 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, 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,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εντολή αφορούσε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και συντάχθηκε έκθεση ελέγχου για τη φορολογία χαρτοσήμου και πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, ενώ ο καταλογισμός αφορούσε στη φορολογία χαρτοσήμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/ 31-12-2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 20-2-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για λόγους
τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.