



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16-2-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 490

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας**: 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604538  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**2.** Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 19-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... οδός ....., κατά των κάτωθι πράξεων:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία έκδοσης πράξης | Είδος προστίμου | Φορ. Περίοδος    | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ |
|-----|----------------|---------------------------|-----------------|------------------|----------------------------|
| 1   | .....          | 23-12-2019                | Κ.Ν.Τ.Χ.        | 1/1 - 31/12/2013 | 13.235,22€                 |
| 2   | .....          | 13-9-2021                 | Κ.Ν.Τ.Χ.        | 1/1 - 31/12/2013 | 1.245,24€                  |
| 3   | .....          | 13-9-2021                 | Κ.Ν.Τ.Χ.        | 1/1 - 31/12/2014 | 716,29€                    |

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 13-9-2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 19-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. .... /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ προσδιορίστηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 5.464,67€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ποσού 1.092,93€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής, ποσού 5.564,68€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 1.112,94€.

Με την με αριθ. .... /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ προσδιορίστηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 691,80€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ποσού 138,36€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής, ποσού 345,90€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 69,18€.

Με την με αριθ. .... /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ προσδιορίστηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 397,95€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ποσού 79,56€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής, ποσού 198,98€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 39,80€.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την με αριθ. 2074/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, οι με αριθ. .... /2019 και ..... /2019 αρχικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2013 και 1/1 - 31/12/2014, αντίστοιχα, ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, σε συμμόρφωση με την με αριθ. 2074/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου ως προς τον Κ.Ν.Τ.Χ., με βάση την με αριθ. .... /2019 αρχική εντολή ελέγχου, δίχως να προβεί στην έκδοση νέας εντολής ελέγχου. Συνεπεία της ανωτέρω εντολής ελέγχου εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και η με ημερομηνία θεώρησης 13-9-2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ανεπίτρεπτη η επέκταση του ελέγχου και σε θέματα πέρα από αυτά, που εξετάστηκαν στην με αριθ. 2074/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν προέβη σε έκδοση νέας εντολής ελέγχου.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου με την με αριθ. ....../2019 προσβαλλόμενη πράξη, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2013, έχει παραγραφεί καθότι η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε την 23-12-2019 αλλά κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 3-1-2020, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετίας από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ. σχετικά με την ύπαρξη υποχρέωσης καταβολής τελών χαρτοσήμου, καθόσον δεν πληρούνται, ούτε αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις ώστε να υπαχθούν οι πιστώσεις των επίμαχων ποσών στην έννοια της δανειακής σύμβασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 «**Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής**» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντα του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, τα οποία δεν μπορούν να μεταβιβάσουν περαιτέρω τις αρμοδιότητες της παρούσας παραγράφου.

Επίσης, δύναται, με απόφαση του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 «**Είσοδος σε εγκαταστάσεις**» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 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,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό πλήρης ή μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αριθ. **Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014** «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» Απόφαση της ΓΓΔΕ αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στην στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στην 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 στην στήλη 3 του Πίνακα αυτού, 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 100 και 101 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου.».

**Επειδή**, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικείμενα και τα 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, τουτέστιν, μεταξύ άλλων, να αναγράφει τον ελεγχόμενο, 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**, στην προκειμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, σε συμμόρφωση με την με αριθ. 2074/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, βάσει της οποίας οι με αριθ. ....../2019 και ....../2019 αρχικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικών περιόδων 1/1 – 31/12/2013 και 1/1 – 31/12/2014, αντίστοιχα, **ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας**, προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου ως προς τον Κ.Ν.Τ.Χ., με βάση την με αριθ. ....../2019 αρχική εντολή ελέγχου, δίχως να προβεί στην έκδοση νέας εντολής ελέγχου. Συνεπεία της ανωτέρω εντολής ελέγχου εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και η με ημερομηνία θεώρησης 13-9-2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, οι με αριθ. ....../2021 και ....../2021 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικών περιόδων 1/1/3 – 31/12/2013 και 1/1/2014 – 31/12/2014, αντίστοιχα είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στο άρθρο 25 του ν.4174/2013 και ως εκ τούτου οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις **πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους**.

**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 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287) και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, 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.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«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:

α) ...,β) ...

γ) 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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της από 19-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία έκδοσης πράξης | Είδος προστίμου | Φορ. Περίοδος    |
|-----|----------------|---------------------------|-----------------|------------------|
| 1   | .....          | 13-9-2021                 | Κ.Ν.Τ.Χ.        | 1/1 – 31/12/2013 |
| 2   | .....          | 13-9-2021                 | Κ.Ν.Τ.Χ.        | 1/1 – 31/12/2014 |

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.