



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

07/07/2014

Αριθμός απόφασης: 2135

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 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».

γ. 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».

δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 10/05/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/12-05-2014 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΕΡΚΥΡΑΣ, κατά της μη φέρουσας αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/1992 η οποία δεν κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, καθώς επίσης και κατά της από 10/04/2014 έκθεσης ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 11/04/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την μη φέρουσα αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/1992 η οποία δεν κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, καθώς και την από 10/04/2014 έκθεσης ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 11/04/2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 19/06/2014 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 10/05/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/12-05-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 μη φέρουσα αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 18.723,40 €, πλέον 22.468,08 € πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης.

Φωτοτυπία της εν λόγω πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ απεστάλη στη Υπηρεσία μας με το φυσικό φάκελο της υπόθεσης και δεν κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της από 10/04/2014 έκθεσης ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε συνέπεια της υπ' αριθ./2012 απόφασης του Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κέρκυρας. Με την εν λόγω απόφαση το Δικαστήριο, ακύρωσε την με αριθμό/16-09-1998 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992, έκρινε την προαναφερόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ νομικώς πλημμελή, καθόσον η φορολογική αρχή κατά τον τακτικό έλεγχο που διενήργησε, δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την ένδικη διαχειριστική περίοδο, προκειμένου να προσδιοριστεί ο οφειλόμενος ΦΠΑ, αλλά έλαβε υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν κατά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος του αντίστοιχου οικονομικού έτους.

Κατόπιν της προαναφερόμενης απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κέρκυρας, εκδόθηκε η υπ. αριθ./26-03-2014 εντολή ελέγχου ΦΠΑ, λόγω επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης, χρονικών περιόδων από 01/01/1987 έως 31/12/1992.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα πλαίσια της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, συντάχθηκε η από 10/04/2014 έκθεση του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με την οποία τα βιβλία της επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1992 κρίθηκαν ανακριβή, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω μη φέρουσας αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και της από 10/04/2014 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η φορολογική αρχή όφειλε να κοινοποιήσει εγγράφως στον προσφεύγοντα τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον αιτιολογημένο προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό του ΦΠΑ, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν 4178/2013, προκειμένου να διατυπωθούν οι απόψεις του εντός της προθεσμίας που ορίζεται (20 ημέρες) και στη συνέχεια να εκδοθεί η οριστική πράξη η οποία υποχρεωτικά θα έπρεπε να εκδοθεί μετά την πάροδο ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του και η σχετική έκθεση ελέγχου δεν θα έπρεπε να επαναλάβει πρόχειρα και αυθαίρετα τα αποτελέσματα του αρχικού τακτικού ελέγχου.

2) Από το άρθρο 49 του Ν 2859/2000 δεν προβλέπεται διαδικασία επανάληψης έκδοσης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, ενώ από το άρθρο 57 ορίζεται ότι η κοινοποίηση πράξεων δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας. Δεδομένου ότι η επίμαχη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ δεν κοινοποιήθηκε μέσα στο χρονικό διάστημα που προβλέπεται από το άρθρο 84 του Ν 2238/94 όπως αυτό τροποποιήθηκε με τον Ν 4072/12, ήτοι εντός ενός έτους από την ημερομηνία κοινοποίησης της σχετικής απόφασης του δικαστηρίου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επανέλθει έχει υποπέσει σε παραγραφή. Εξάλλου η υπ' αριθ./16-09-1998 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ της χρήσης 1992 ακυρώνεται με την υπ' αριθ./12 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κέρκυρας για ουσιαστικούς λόγους και όχι για τυπικούς όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν 2238/94 μετά την τροποποίηση του με τον Ν 4072/12.

3) Η επίμαχη πράξη δεν φέρει αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης καθώς επίσης δεν αναγράφονται οι διατάξεις του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 σχετικά με τα δικαιώματα του υπόχρεου σε περίπτωση αμφισβήτησης της πράξης που έχει εκδοθεί σε βάρος του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει

αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, **για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας**, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. 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.** Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 84 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

«Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

- α).....
- β).....
- γ).....

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι: « Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας δεν γνωστοποίησε εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, προ της έκδοσης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, περαιτέρω η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας δεν κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την υπό κρίση οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, καθόσον όπως προκύπτει από το σχετικό αποδεικτικό κοινοποίησης, την 11/04/2014 κοινοποιήθηκε μόνο η από 10/04/2014 έκθεση ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

Επειδή, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ. 1002/2013 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.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ./12-05-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, την ακύρωση της μη φέρουσας αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**