



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

01/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3065

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. Δ6Α.....18225 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. Δ6Α.....98069 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 από 25/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/25/07/2014 ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά α) της υπ' αριθ. /23-06-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998, β) /23-06-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1999, γ) /23-06-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2000 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την υπ' αριθ. /23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998, β) την /23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1999, γ) την /23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-

31/12/2000 των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως τροποποίηση , καθώς και την από 19/06/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 17/09/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 25/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/25/07/2014 ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ./23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικού ποσού 10.981,28 €, πλέον 13.177,53 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

2) Με την υπ' αρ./23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1999 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικού ποσού 12.811,33 €, πλέον 15.373,59 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

3) Με την υπ' αρ./23-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2000 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικού ποσού 5.508,93 €, πλέον 6.610,71 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, βάσει της από 19/06/2014 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας Εισοδήματος **κατ' επανάληψη διαδικασίας**, του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30του Π.Δ. 186/92 . Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για τις αντίστοιχες διαχειριστικές περιόδους εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/94.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης προέβη σε επαναληπτική διαδικασία ελέγχου, συνεπεία των με αριθμό και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή των με αριθμό, και αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Α΄ Τμήμα Μονομελές) για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000 αντίστοιχα με τις οποίες ακυρώθηκαν τα με αριθμό/2006,/2006 και/2006 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος για τις ως άνω αντίστοιχες χρήσεις για τυπικούς λόγους και συγκεκριμένα σε αυτά δεν αναφερόταν η ημερομηνία έκδοσής τους.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τελείως καταχρηστικά και αντίθετα σε κάθε έννοια νομιμότητας, προστασίας του διοικουμένου και χρηστής Διοίκησης εναλλάσσονται οι όροι «έλεγχος», «επανεέλεγχος» και «επανάληψη διαδικασίας», χωρίς να καθίσταται σαφές ποια πραγματικά διαδικασία έλαβε χώρα, ώστε να μπορεί να αμυνθεί αποτελεσματικά. Η διατύπωση αυτή δημιουργεί πλείστες ασάφειες, αντιφάσεις και αοριστίες.

2. Όφειλε η φορολογική αρχή να διενεργήσει **πλήρη και ουσιαστικό επανέλεγχο** και άρα εκ νέου ελεγκτικές επαληθεύσεις, άσχετα αν τυχόν οι διαπιστώσεις της συμπίπτουν με αυτές του αρχικού ελέγχου, να τηρήσει όλη τη νόμιμη διαδικασία επανελέγχου εξαρχής όπως είναι και η στοιχειώδης αναφορά ότι τέθηκαν στη διάθεση του ελεγκτικού οργάνου τα προς έλεγχο βιβλία και στοιχεία και ότι το ελεγκτικό όργανο έλαβε αυτά υπόψη του.

3. Η Φορολογική Διοίκηση δεν εφαρμόζει το ορθό νομικό καθεστώς. Το νομικό καθεστώς του άρθρου 30 παρ.4 του πδ 186/1992 που επικαλείται η Φορολογική Διοίκηση για να στηρίξει την κρίση της για την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων είναι αυτό που ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2003 με την αντικατάσταση της εν λόγω παρ.4 με την παρ.2 άρθρ.7 του Ν 3052/2002,ΦΕΚ Α 221/24.9.2002.

Το νομικό καθεστώς που όφειλε να λάβει υπόψη η Φορολογική Διοίκηση είναι το προγενέστερο αυτού που αναφέρει και συγκεκριμένα η παρ. 7 του άρθρου 30 του πδ 186/1992.

Η κρίση της Φορολογικής Διοίκησης είναι εσφαλμένη διότι στηρίζεται στην κρίση του αρχικού ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων.

Η έλλειψη επαρκούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας στην έκθεση επανελέγχου για το μείζον αυτό ζήτημα της κρίσης του κύρους των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του την καθιστά νομικώς πλημμελή και άρα τις πράξεις που εκδόθηκαν δυνάμει της έκθεσης αυτή ακυρωτέες.

Η Φορολογική Διοίκηση **δεν διαλαμβάνει την παραμικρή κρίση για την έκταση και τη βαρύτητα των αποδιδόμενων παραβάσεων, πολύ δε μάλλον δεν κάνει καμία νύξη για το πώς οι παραβάσεις αυτές επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησής του.**

4. Μη νόμιμα κρίθηκαν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή για τη χρήση 1998, λόγω μη διαφύλαξης των στοιχείων του, καθόσον λόγω της περαίωσης με την Πολ 1155/2002 οι εγγραφές του κατέστησαν αμετάκλητες και είχε δικαίωμα να μη διαφυλάξει τα στοιχεία της χρήσης του 1998. Όφειλε επομένως η Φορολογική Διοίκηση να αναγνωρίσει τα δεδομένα των βιβλίων του και να προχωρήσει στον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και όχι σε εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών.

Εσφαλμένως ο έλεγχος και ο επανέλεγχος διενήργησε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος της χρήσης 1999 και 2000 καθόσον από τα βιβλία της επιχείρησης, αλλά και τα προσκομιζόμενα παραστατικά προκύπτει ότι ήταν ευχερείς οι λογιστικές επαληθεύσεις και εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών.

Επειδή οι εκδοθείσες με αριθ./23-06-2014,/23-06-2014 και/23-06-2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/1998, 1/1-31/12/1999 και 1/1-31/12/2000 κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και ορίζουν ότι, αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του **ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής**, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης. Επισημαίνουμε μάλιστα, ότι η ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται κάθε φορά που ακυρώνεται για λόγους τυπικούς μία διοικητική πράξη, προκειμένου η διοίκηση να επαναλάβει τη διαδικασία χωρίς τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται θέμα εξάντλησης του σχετικού δικαιώματος της Διοίκησης.

Εν προκειμένω, οι υπ' αριθ., και αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Α' Τμήμα Μονομελές) για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000 αντίστοιχα, με τις οποίες ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς τα με αριθμό με αριθμό/2006,/2006 και/2006 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος για τις ως άνω αντίστοιχες χρήσεις, κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης στις 20/08/2013. Στη συνέχεια, οι με αριθμό/23-06-2014,/23-06-2014 και/23-06-2014 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες στις 27/06/2014, δηλαδή μέσα στον προβλεπόμενο, κατά τα ανωτέρω, χρόνο.

Συνεπώς ορθώς έγινε επανάληψη διαδικασίας και συντάχθηκε έκθεση επανελέγχου για να εκδοθούν νέες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια.

Επειδή, ο έλεγχος σύμφωνα με την από 19/06/2014 επανάληψη διαδικασίας - έκθεση επανελέγχου φορολογίας Εισοδήματος Ν 2238/94, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Υ Ε' Θεσσαλονίκης έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ανακριβή για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000, προσδιόρισε δε, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για τις αντίστοιχες διαχειριστικές περιόδους εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/94.

Επειδή στο πόρισμα ελέγχου της υπό κρίση από 19-06-2014 έκθεσης ελέγχου αναφέρονται οι με αρ./2006 για τη χρήση 1998,/2006 για τη χρήση 1999,/2006 για τη χρήση 2000,/2006 για τη χρήση 2001 και/2006 για τη χρήση 2006 παραβάσεις που διαπιστώθηκαν από τον αρχικό έλεγχο οι οποίες επισύρουν την ανακρίβεια των βιβλίων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος και του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ., για τις οποίες ο προσφεύγων συμβιβάστηκε στις με αρ, και ΑΕΠ και κατά συνέπεια εφόσον επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς κατέστησαν αυτές οριστικές και αμετάκλητες.

Ως εκ τούτου φορολογική αρχή εξέδωσε νέες πράξεις, απαλλαγμένες από την νομική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκαν οι αρχικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή στη συγκοινοποιούμενη έκθεση επανελέγχου δεν διαλαμβάνει καμία αιτιολογημένη κρίση για την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων τυγχάνει αβάσιμος και απορριπτός.

Επειδή, δεν επήλθε περαίωση για τις υπό κρίση χρήσεις 1998, 1999 και 2000 με την ΠΟΛ 1155/2002 διότι δεν είχαν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις αυτές, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λόγω της περαίωσης με την Πολ 1155/2002 οι εγγραφές του κατέστησαν αμετάκλητες και είχε δικαίωμα να μη διαφυλάξει τα στοιχεία της χρήσης του 1998 κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/06/2014 επανάληψη διαδικασίας - έκθεση επανελέγχου φορολογίας Εισοδήματος Ν 2238/94, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./25-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των α)/23-06-2014, β)/23-06-2014 και/23-06-2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/1998, 1/1-31/12/1999 και 1/1-31/12/2000 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1998

Διαφορά φόρου εισοδήματος	10.981,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	13.177,53 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.158,81 €

Διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1999

Διαφορά φόρου εισοδήματος	12.811,33 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	15.373,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.184,92 €

Διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2000

Διαφορά φόρου εισοδήματος	5.508,93 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.610,71 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.119,64 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).