



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 06/10/2017

Αριθμός απόφασης: 5418

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την αριθμ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08.05.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», εδρεύουσας στην Κηφισιά Αττικής, οδός «.....», νόμιμα εκπροσωπούμενης από το Διαχειριστή της «.....», κάτοικο Κηφισιάς Αττικής, οδός «.....», κατά της υπ' αριθ. «.....»/07.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1995 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. «.....»/07.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1995 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 07.04.2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08.05.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 υπ' αριθ. «.....»/07.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ οικονομικού έτους 1995 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1994) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 27.374,73 €, πλέον 46.759,26 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), ήτοι συνολικού ποσού 74.133,98 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. *Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.* Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν επεξεργασίας κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων για τα οποία δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης και άρα, η πράξη είναι ακυρωτέα.
2. *Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Σύνταξη της έκθεσης ελέγχου από ελεγκτές που δεν είχαν διενεργήσει τον έλεγχο.* Εφόσον μία καταλογιστική πράξη ακυρωθεί για λόγους τυπικής πλημμέλειας και διαταχθεί επανάληψη διαδικασίας, δεν χρειάζεται να γίνει νέος έλεγχος, αλλά να επαναληφθεί ο αρχικός έλεγχος από τα ίδια ελεγκτικά όργανα, καθώς μόνο στον επανέλεγχο επιτρέπεται να εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου και να γίνει έλεγχος από διαφορετικό υπάλληλο.
3. *Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης.* Δεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η κλήση σε ακρόαση ώστε να μπορεί να διατυπώσει τις απόψεις της.
4. *Αναιτιολόγητη κρίση περί δήθεν εικονικότητας του ληφθέντος τιμολογίου.* Η εταιρεία δεν έλαβε εικονικό τιμολόγιο, η συναλλαγή ήταν πραγματική και η προσφυγή απ' αυτής συζητήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την 15/4/2017 και αναμένεται η έκδοση απόφασης.

1.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία από 07.04.2017 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Επανάληψη Διαδικασίας) της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. «.....»/16.03.2017 εντολής ελέγχου, σε συνέχεια της υπ' αριθμ. «.....»/14.06.2016 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. «.....»/2015 απόφασης του 14^{ου} Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών που κοινοποιήθηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. στις 07.04.2016.

Επειδή, με την ως άνω δικαστική απόφαση ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. «.....»/29.12.2005 Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικονομικού έτους 1995 (χρήση 01/01 – 31/12/1994), λόγω τυπικών πλημμελειών, ήτοι α) μη ορθή κοινοποίηση της πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων η οποία θεωρήθηκε ως άρνηση της προσφεύγουσας να τα προσκομίσει και β) μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης για το επίδικο εικονικό τιμολόγιο (No «.....»/30.04.1994), βάσει των οποίων ο υπό κρίση έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

Επειδή, εν προκειμένω, στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου – επανάληψης διαδικασίας στη φορολογία εισοδήματος, συντάχθηκε και υπεγράφη από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας κ. «.....» η από 04.04.2017 και υπ' αριθμ. «.....»/2017 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων με την οποία κατασχέθηκε το επίδικο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής με Νο «.....»/30.04.1994 εκδόσεως της εταιρείας «.....» (ΑΦΜ «.....»), κατόπιν της υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 απόδειξης παραλαβής, βάσει των οδηγιών της ΠΟΛ 1110/18.09.2006.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «7. 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, με τις διατάξεις της παρ.11 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «6. 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».

Επειδή, εν προκειμένω και βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η ως άνω υπ' αριθ. «.....»/2015 απόφαση του 14^{ου} Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στις 07.04.2016 και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. «.....»/14.06.2016 και «.....»/16.03.2017 εντολές ελέγχου για «Επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης», συνεπώς ορθώς διενεργήθηκε εντός του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος ο υπό κρίση έλεγχος από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η επανάληψη διαδικασίας έπρεπε να γίνει από τους ίδιους υπαλλήλους που διενήργησαν τον αρχικό έλεγχο προβάλλεται αβάσιμα, καθώς αυτό δεν προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις.

3.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 07.04.2017 οικεία έκθεση έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προκύπτει ότι στις 17.03.2017 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με θυροκόλληση το υπ' αριθ. «.....»/17.03.2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένη την υπ' αριθ. «.....»/17.03.2017 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 1995 όπου μέχρι τη σύνταξη της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης του δικαιώματος ακρόασης προβάλλεται αβάσιμα.

4.

Επειδή, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. απόφ. ΣτΕ 117/2013): «...το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του ΚΒΣ και δύναται να κρίνει μόνον για την επίδραση της παράβασης στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της...», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών με την έννοια ότι οι παραβάσεις του ΚΒΣ δεσμεύουν τη φορολογία εισοδήματος εφόσον αφορούν την ίδια διαχειριστική χρήση, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, εν προκειμένω, ο υπό κρίση έλεγχος – επανάληψη διαδικασίας στη **φορολογία εισοδήματος** προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/1994, καθώς αφενός δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ. «.....»/07.03.2017 αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της ως άνω περιόδου και αφετέρου λόγω της ύπαρξης της υπ' αριθμ. «.....»/2005 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για την παράβαση της λήψης του υπ' αριθμ. «.....»/30.04.1994 τιμολογίου – δελτίου αποστολής εκδόσεως της εταιρείας «.....» (ΑΦΜ «.....») το οποίο κρίθηκε εικονικό από την αρμόδια φορολογική αρχή και η κρίση περί τούτου **εκκρεμεί** στα διοικητικά δικαστήρια.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας της εν λόγω συναλλαγής απαραδέκτως προβάλλεται για την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ενώ με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ουδόλως θίγεται η επίδραση αυτής της παράβασης στο κύρος των βιβλίων και κατ' επέκταση στον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08.05.2017 και με αριθμ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ «.....»).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. «.....»/07.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 1995 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1994):

Διαφορά φόρου	27.374,73 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας & λοιπά ποσά	46.759,26 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	74.133,98 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.