



**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

30-06-2014

Αριθμός απόφασης:

**2000**

**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 .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα ..... κατά του με αριθμ. πρωτ. ....σημειώματος «Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου» του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013 και των επισυναπτόμενων σε αυτό, προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθ. ....σημείωμα «Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου» του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013 και των επισυναπτόμενων σε αυτό, προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 26-06-2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « ..... », 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 το αριθμ. πρωτ. ....σημείωμα «Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου» του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013 και τις επισυναπτόμενες σε αυτό, προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, όπως αυτά προσδιορίστηκαν κατόπιν διενέργειας επανελέγχου σύμφωνα με την αριθμό ...../2012 εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και συγκεκριμένα :

1) φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 137.445,22 € ( κύριος και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

2) ΦΠΑ συνολικού ποσού 34.984,39 € (κύριος και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του ανωτέρω σημειώματος «Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου» του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013, και των επισυναπτόμενων σε αυτήν προσωρινών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Φ.Π.Α., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Δεν τηρήθηκε ο προβλεπόμενος από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 τύπος για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ , καθόσον :

α) Η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα υπ' αριθμ. πρωτ. ..../2014 αποτελέσματα ελέγχου του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013, χωρίς κλήση για άσκηση του δικαιώματος υποβολής εγγράφων απόψεων εντός 20 ημερών, ενώ προέβη στην έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αφού στην σχετική σημείωση στο τέλος των πράξεων αυτών αναφέρεται ότι πρόκειται για οριστική καταλογιστική πράξη την οποία η προσφεύγουσα μπορεί να αμφισβητήσει με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και ακολούθως δικαστικώς.

β) Παρά το γεγονός της έκδοσης, από την φορολογική αρχή, οριστικών πράξεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013. Αν και αναφέρεται στο σώμα της πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ η από .....έκθεση επανελέγχου του ελεγκτή ....., ωστόσο η έκθεση αυτή ουδέποτε κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με αποτέλεσμα αυτή να μην γνωρίζει σε τι αφορά, ήτοι εάν πρόκειται για τα (στερούμενα ημερομηνίας) ήδη προσβαλλόμενα "αποτελέσματα ελέγχου" ή για άλλη έκθεση ελέγχου.

γ) Από απλή επισκόπηση και το λεκτικό της κρινόμενης με αριθμ. πρωτ. ....πράξης «Αποτελέσματα Φορολογικού Ελέγχου» του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013 και των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα από την Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν προκύπτει ούτε από το λεκτικό τους, ούτε και από κάποιο άλλο στοιχείο, ο τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 17 § 1 και § 2 Κ.Φ.Διαδικασίας.

δ) Από την φορολογική αρχή εφαρμόστηκαν, βάσει των αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, οι διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 Ν. 2238/1994, παρόλο που η προσφεύγουσα δεν εμπίπτει στους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, όπου (στην παρ. 1) ρητά και περιοριστικά απαριθμούνται οι περιπτώσεις που υπάγονται στο συγκεκριμένο άρθρο (32 Ν. 2238/1994).

2) Είναι αναληθής ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι το με αρ. Νο ...../2006 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του Γ. Σ. «.....Α.Φ.Μ. .... συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.850,00 € είναι μερικώς εικονικό, καθότι αυτό δεν αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά και της ελεγκτικές επαληθεύσεις της φορολογικής αρχής .

3) Η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί σε προσδιορισμό των καθαρών κερδών της ελεγχόμενης επιχείρησης για την χρήση 2006 με την προσθήκη λογιστικής διαφοράς ίση με την καθαρή αξία του επίμαχου τιμολογίου, ποσού 15.000€, καθόσον ο επανελέγχος που διενεργήθηκε από την φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων όπως αυτό ορίζεται από την παρ. 4 του άρθρου 30 ΚΒΣ και την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

4) Η φορολογική αρχή προέβη στο διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, χωρίς πρώτα να προβεί σε προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας, στοιχείο που αποτελεί την απαραίτητη βάση για τον υπολογισμό της όποιας διαφοράς του φόρου προστιθέμενης αξίας.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§§1, και 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται :

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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.

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 εμπειριστατωμένα 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 του άρθρου 1§§1&2 της ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 ορίζεται :

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται :

« Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Φόρο κατοχής ακίνητης περιουσίας.

δ. Κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' και β'.

ε. Χρηματικές κυρώσεις, οι οποίες προβλέπονται από τον Κώδικα.

**Επειδή** σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 30§1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται :

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μία 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** οι προσβαλλόμενες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, οι οποίες επισυνάπτονται στο συμπροσβαλλόμενο με αριθμ. πρωτ. ....σημείωμα Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, δεν αποτελούν οριστικές αυτοτελείς πράξεις που να προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν έχουν καταχωρηθεί και λάβει αριθμό στα οικεία βιβλία της εκδότριας φορολογικής αρχής, δεν συνιστούν και βεβαιώνουν φορολογική οφειλή, αλλά αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του ανωτέρω σημειώματος Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου και ενιαίο σύνολο, στο οποίο άλλωστε γίνεται σαφής αναφορά σε αυτές ως προς την επισύναψη τους σε αυτό καθώς και τον προσωρινό τους χαρακτήρα.

**Επειδή**, το με αριθμ. πρωτ. ....σημείωμα Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013 με τις επισυναπτόμενες σε αυτό προσωρινές πράξεις, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, δεν αποτελεί οριστική φορολογική πράξη αλλά έχει ενημερωτικό χαρακτήρα για την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου δεν μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή καθόσον, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν. 4174/2013 « 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».

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** ως απαράδεκτης, της με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ .....

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

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

**α.α. 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 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).