

# Ακύρωση φορολογικών ελέγχων λόγω μη τήρησης των τυπικών διαδικασιών

*Του Γιώργου Δαλιάνη, με τη συνεργασία της Νίκης Χατζοπούλου (δικηγόρου της Artion A.E.),*

Παρατηρούμε συχνά ότι στην προσπάθεια προσδιορισμού διαφυγόντων εσόδων, οι ελεγκτικές αρχές σε πολλές περιπτώσεις επιδεικνύουν υπερβάλλοντα ζήλο είτε εφαρμόζοντας μεθόδους ελέγχου για τις οποίες δεν έχουν δοθεί οδηγίες εφαρμογής τους μέσω κατευθυντήριων εγκυκλίων είτε επεκτείνοντας αυθαίρετα τον έλεγχο σε αντικείμενα για τα οποία δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου.

Στον παρόν άρθρο θα αναλύσουμε ορισμένες χαρακτηριστικές περιπτώσεις.

## **1. Πλημμελής εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου**

Όπως είναι γνωστό οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προβλέπονται στο άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013). Ωστόσο, με βάση την ίδια τη διάταξη προκειμένου να εφαρμοσθούν οι τεχνικές αυτές (οι οποίες απλώς κατονομάζονται στην ως άνω διάταξη του νόμου), θα πρέπει να έχει προηγηθεί η έκδοση απόφασης του Γενικού Γραμματέα στην οποία να προσδιορίζονται οι λεπτομέρειες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής τους, διαδικασία που υπαγορεύεται από την αρχή της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, διότι δεν νοείται να έρχεται ο φορολογούμενος αντιμέτωπος με μία διαδικασία, της οποίας τους κανόνες δεν γνωρίζει εκ των προτέρων.

Πιο συγκεκριμένα, Βάσει του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο,*

διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

**2 Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».**

Όπως είναι γνωστό, μέχρι στιγμής, από τις προβλεπόμενες στο ως άνω άρθρο τεχνικές έχουν δοθεί οδηγίες ως προς την εφαρμογή μόνο των τριών εξ αυτών, με βάση την ΠΟΛ 1050/17.2.2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων **β´, γ´ και ε´** της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α´ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού».

Ωστόσο, έχει παρατηρηθεί το φαινόμενο να εφαρμόζουν οι ελεγκτικές αρχές τεχνικές που προβλέπονται μεν από την ως άνω διάταξη, για τις οποίες όμως δεν έχουν εκδοθεί οι απαραίτητες εφαρμοστικές εγκύκλιοι, με αποτέλεσμα οι φορολογικές αρχές να καταφεύγουν σε μεθόδους που αγγίζουν ή και ξεπερνούν τα όρια

του αυτοσχεδιασμού.

## **2. Εσφαλμένη διαδικασία ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών**

Περαιτέρω, με βάση το άρθρο 5 της ως άνω ΠΟΛ 1050/17.2.2014 (όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014) ορίζεται ότι **«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική έλέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή έλέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».**

Συνεπώς, θα πρέπει να έχει εκδοθεί η ως άνω απόφαση προκειμένου να προβούν οι ελεγκτικές αρχές στην εφαρμογή έμμεσης τεχνικής έλέγχου, ειδάλλως συντρέχει περίπτωση υπέρβαση εξουσίας και αναρμοδιότητας των ελεγκτικών οργάνων, καθώς η επιλογή της μεθόδου έλέγχου θα πρέπει **να στηρίζεται σε αιτιολογημένη απόφαση**, όπως ορίζει και η ανωτέρω διάταξη, απαίτηση που εκτός από διαδικαστικό και τυπικό χαρακτήρα (σχετικά με την αρμοδιότητα του οργάνου και τον τρόπο έκδοσης των διοικητικών πράξεων), έχει προεχόντως ουσιαστικό χαρακτήρα, καθώς τυχόν εσφαλμένη-ακατάλληλη μέθοδος θα οδηγήσει νομοτελειακά σε εσφαλμένα συμπεράσματα.

Σχετικώς, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει πάρει θέση και έχει ακυρώσει σε πολλές περιπτώσεις καταλογισμούς λόγω μη τήρησης των διαδικασιών χαρακτηριστική δε ανάμεσα σε πολλές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί είναι η υπ' αριθ. 1570/2019 (ΔΕΔ Αθήνας).

## **3. Πεδίο εφαρμογής έμμεσων τεχνικών έλέγχου**

Οι υποθέσεις στις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι έμμεσες τεχνικές έλέγχου ορίζονται περιοριστικά (κλειστός αριθμός υποθέσεων – “numerus clausus”) στην ΠΟΛ 1050/17.2.2014.

Συγκεκριμένα, με βάση το άρθρο 3 της ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι:

«Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/Κ.Φ.Α.Σ.,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες».

Συνεπώς, η ελεγχόμενη υπόθεση θα πρέπει να εντάσσεται σε μία ή

και περισσότερες κατηγορίες που ρητά απαριθμούνται ανωτέρω, προκειμένου οι ελεγκτικές αρχές να μπορούν να εφαρμόσουν έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

#### **4. Υπέρβαση αντικειμένου εντολής ελέγχου – Πλημμελής κατά περιεχόμενο εντολή ελέγχου**

Με βάση το άρθρο 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται το ελάχιστο περιεχόμενο της κοινοποιούμενης στον φορολογούμενο εντολής ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, 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, 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».

Πολύ συχνά παρατηρείται το φαινόμενο όπου, ενώ έχει ξεκινήσει ένας φορολογικός έλεγχος με βάση μία συγκεκριμένη εντολή ελέγχου, κατά τη διάρκειά του είτε επεκτείνεται σε άλλα αντικείμενα από αυτά που αναγράφονται στην εντολή είτε

εφαρμόζονται έμμεσες τεχνικές, χωρίς την κοινοποίηση συμπληρωματικής εντολής που να προσδιορίζει την ελεγκτική αρμοδιότητα των οργάνων.

Στα πλαίσια αυτά, έχει πολύ συχνά παρατηρηθεί το φαινόμενο να καταλογίζονται από τις ελεγκτικές αρχές τέλη χαρτοσήμου ή ΦΠΑ, ενώ η εκδοθείσα εντολή ελέγχου ορίζει ως αντικείμενο φορολογίας το εισόδημα (βλ. ΔΕΔ Αθήνας 559/2019).

#### **5. Καταλογισμός φόρων και τελών χαρτοσήμου από δοσοληπτικούς λογαριασμούς χωρίς έλεγχο των βιβλίων της εταιρείας**

Όπως έχουμε αναλύσει και σε προηγούμενη αρθρογραφία μας, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα ως προς τις επιχείρησης αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983),

β) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994),

γ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά,

δ) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό

(Σ.τ.Ε 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997).

Ως ορίζεται στις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. και έχει κριθεί από την νομολογία, βασική προϋπόθεση και αρχή της φορολογίας χαρτοσήμου είναι η ύπαρξη εγγραφής στα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων.

Ως ‘‘βιβλία’’ των επιτηδευματιών, στα οποία αναφέρεται η, κατά τα’ ανωτέρω, εγγραφή, νοούνται, γενικά, τα βιβλία εκείνα, δια των οποίων παρακολουθούνται οι συναλλαγές της επαγγελματικής δραστηριότητας των επιτηδευματιών, φυσικών ή νομικών προσώπων.

Εάν ο φορολογικός έλεγχος, στα πλαίσια ελέγχου φυσικού προσώπου-μετόχου/εταίρου, δεν αναζήτησε τα βιβλία της εταιρείας με σχετική πρόσκληση, ώστε να διαπιστώσει την ύπαρξη σχετικών εγγραφών στα βιβλία αυτής, που να στοιχειοθετούν καταλογισμό χαρτοσήμου ως καταθέσεις/αναλήψεις μετόχου ή με τη μορφή δανειακής σύμβασης, δεν μπορεί να προβεί σε καταλογισμό τελών χαρτοσήμου παρεμπιπτόντως.

Συνεπώς, βάσει των προϋποθέσεων που θέτουν οι διατάξεις του χαρτοσήμου, δεν δύναται να επιβληθεί χαρτόσημο σε δοσοληψίες μεταξύ εταιρείας και μετόχου εφόσον δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη των απαιτούμενων εγγραφών στα βιβλία (βλ. και ΔΕΔ 348/2019).

Από όλα τα ανωτέρω συμπεραίνουμε ότι σε πολλές περιπτώσεις οι φορολογικοί έλεγχοι πάσχουν ως προς την διαδικασία διενέργειάς τους και καταλήγουν σε μη νόμιμες πράξεις προσδιορισμού φόρων και τελών. Ευτυχώς, στις περισσότερες των περιπτώσεων οι φορολογούμενοι δικαιώνονται ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και αποφεύγουν την προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Δείτε το άρθρο και στο [Capital.gr](https://www.capital.gr).

**Ο κ. Γιώργος Δαλιάνης είναι Διευθύνων Σύμβουλος της Artion**

**A.E. & Ιδρυτής του Ομίλου Artion, Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός.**

**Η κα Νίκη Χατζοπούλου είναι Δικηγόρος LL.M. & Διαμεσολαβήτρια, συνεργάτης της Artion A.E..**

*Το ανωτέρω κείμενο έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τις εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες.*

*Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθυνθείτε στην ARTION A.E. (Πουρνάρα 9 Μαρούσι | +30 210 6009062 | [www.artion.gr](http://www.artion.gr))*