



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/7/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1449

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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. Την από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των κάτωθι: α) της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με Α.Φ.Μ.:..., β) του ... με Α.Φ.Μ.:... ομορρύθμου εταίρου και συνεκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας και γ) του ... με Α.Φ.Μ.:... ομορρύθμου εταίρου και συνεκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας κατά της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **Ε' Θεσσαλονίκης** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **Ε΄ Θεσσαλονίκης**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των κάτωθι: α) της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:...**, β) του ... με **Α.Φ.Μ.:...** ομορρύθμου εταίρου και συνεκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας και γ) του ... με **Α.Φ.Μ.:...** ομορρύθμου εταίρου και συνεκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (η προσβαλλόμενη πράξη και η σχετική έκθεση ελέγχου απεστάλη με συστημένη επιστολή κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ..., ως νόμιμου εκπροσώπου δη εκκαθαριστή και πρώην διαχειριστή της εν λόγω λυθείσας εταιρείας στις **...2/2018** και συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, η επίδοσή της θεωρείται ότι συντελέστηκε την **.../2018**, η δε ανωτέρω συστημένη επιστολή επεστράφη ως **αζήτητη** και παραδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. την **...2/2018** αλλά στις **...3/2018** οι ως άνω εκκαθαριστές και πρώην ομόρρυθμοι εταίροι έλαβαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφα της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της σχετικής έκθεσης ελέγχου) και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **Ε΄ Θεσσαλονίκης** καταλογίστηκε σε βάρος της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία «...και **Α.Φ.Μ. ...**, φόρος εισοδήματος ύψους 3.688,25€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 4.425,90€ ενώ δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό ποσό προς επιστροφή ύψους 1.755,99€, ήτοι (συνολική φορολογική επιβάρυνση 9.870,14€). Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. **Ε΄ Θεσσαλονίκης** με τον **Α.Χ.Κ.:...- 2018**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **.../2017** έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. **Ε΄ Θεσσαλονίκης** σε εκτέλεση της με αρ. **.../2016** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό εξέταση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων για τη χρήση 2011.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Προσβολή του θεμελιώδους δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και της ουσιαστικής δικαστικής προστασίας – Παραβίαση της

συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας - Παράλειψη τήρησης των οριζόμενων στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013.

3. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – Πλάνη περί τα πράγματα.
4. Παράνομη έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου.
5. Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας – Παράβαση της αρχής της χρηστής Διοίκησης.
6. Πλημμέλεια κατά την εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού – In concreto αντισυνταγματικότητα των οικείων διατάξεων.
7. Παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως (αρ. 49 παρ. 1 του Ν.4509/2017).

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, προσβολής του θεμελιώδους δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και της ουσιαστικής δικαστικής προστασίας, παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας καθώς και παράλειψης τήρησης των οριζόμενων στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, στην **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014** ορίζονται τα εξής: Άρθρο 62. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν.4254/2014 Κεφ. Α΄ άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, με το **άρθρο 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 ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δεν εξέδωσε και δεν κοινοποίησε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κατά παρέκκλιση των προαναφερθεισών διατάξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραβίασης της νόμιμης διαδικασίας, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται λυσιτελώς και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.....».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **Ε΄ Θεσσαλονίκης**, ακυρώνεται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης από τα άρθρα 62 παρ. 1 και 4 και 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 διαδικασίας. Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα πράξη, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, ήτοι αφότου τηρήσει την ανωτέρω διαδικασία αναφορικά με την έκδοση και επίδοση προσωρινού προσδιορισμού φόρου μετά του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα στους προσφεύγοντες να προβάλλουν ενδεχόμενες αντιρρήσεις επ' αυτών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από .../2018 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής των κάτωθι: α) της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**..., β) του ... με **Α.Φ.Μ.:**... ομορρύθμου εταίρου και συνεκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας και γ) του ... με **Α.Φ.Μ.:**... ομορρύθμου εταίρου και συνεκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας και την ακύρωση της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **Ε΄ Θεσσαλονίκης**, για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.