



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 20-6-2018

Αριθμός απόφασης: 3083

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 22-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, την με αριθμό/ 29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.590,38€ (αντί για 1.482,62€ πιστωτικού ποσού βάσει δήλωσης), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 14.487,6€ $[(10.590,38€ + 1.482,62€) \times 120\%]$, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 734€, μείον 0,2€ έκπτωση υποβολής δήλωσης μέσω ίντερνετ, ήτοι 27.086,45€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.508,86€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 5.410,63€ $(4.508,86€ \times 120\%)$, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 486,37€, ήτοι 10.405,86€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.103,91€ (αντί για 325,46€ πιστωτικού ποσού βάσει δήλωσης), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 3.772,31€ $[(3.103,91€ + 325,46€) \times 55 \text{ μήνες} \times 2\%]$, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 451,78€, πλέον 24,75€ έκπτωσης λόγω υποβολής μέσω ίντερνετ, ήτοι 7.678,21€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 9.078,7€ (αντί για 45,47€ πιστωτικού ποσού βάσει δήλωσης), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 7.846,79€ $[(9.078,7€ + 45,47€) \times 43 \text{ μήνες} \times 2\%]$, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 852,77€, ήτοι 17.823,73€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 8.885,07€ (αντί για 27,37€ πιστωτικού ποσού βάσει δήλωσης), πλέον προστίμου άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ποσού 4.456,22€, πλέον τόκων άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.821,7€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 864,48€, ήτοι 16.054,84€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.577,28€ (αντί για 48,98€ πιστωτικού ποσού βάσει δήλωσης), πλέον

προστίμου άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.313,13€, πλέον τόκων άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. ποσού 345,09€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 398,15€, πλέον 15,75€ έκπτωσης λόγω υποβολής μέσω ίντερνετ, ήτοι 4.653,19€.

Οι προαναφερθείσες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 29-12-2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν της από/2017 εντολής ελέγχου, κατόπιν της ΑΒΜ: ΕΟΕ/2016 Εισαγγελικής Παραγγελίας με αριθμό πρωτοκόλλου/2016. Ο έλεγχος γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα την με αριθμό/2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών βάσει των διατάξεων του ν.4446/2016, με την οποία γνωστοποίησε την έκδοση της εντολής ελέγχου. Η προσφεύγουσα υπέβαλε βάσει των διατάξεων του ν.4446/2016 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2010, 2012, 2013, 2014 και 2015. Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο και αντιπαραβολή των καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας με τα δηλωθέντα εισοδήματά της και την περιουσία της και της έστειλε την με αριθμό/2017 κλήση για παροχή πληροφοριών αναφορικά με συγκεκριμένες καταθέσεις και η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με την με αριθμό/2017 απάντηση-υπόμνημά της. Ορισμένες από τις εξηγήσεις του υπομνήματος έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ο οποίος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της, θεωρώντας τις μη αιτιολογημένες καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και του συζύγου της ως εισόδημα από άγνωστη πηγή βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994. Στις 7-12-2017 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό 117/ 30-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων, επί του οποίου υποβλήθηκε το με αριθμό/2017 έγγραφο με απόψεις. Το με αριθμό/2017 έγγραφο δεν μετέβαλε τη θέση του ελέγχου και συνετάχθη η από 29-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Οι χρήσεις 2010 και 2011 είχαν παραγραφεί κατά την κοινοποίηση των πράξεων στις 23-1-2018
- Οι επίμαχες καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς αποτελούν επανακαταθέσεις
- Το σύνολο των επίμαχων καταθέσεων καλυπτόταν πλήρως από σχηματισθέν κεφάλαιο προς ανάλωση προηγούμενων ετών
- Ο έλεγχος εφάρμοσε εσφαλμένα τη διαδικασία ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων και σε ποσά που αποτελούσαν καταβολή μετρητών στο πλαίσιο αγοράς ακινήτων
- Εσφαλμένος καταλογισμός πρόσθετου φόρου, ενόψει των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων των ν.4174/2013 και ν.4509/2017

Ως προς την παραγραφή – οικ. έτη 2011 και 2012

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014) και του άρθρου 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/ 17-10-2015):

«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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ...

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 172/2018 του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η χρήση 2010 έχει παραγραφεί στις 31-12-2016 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος και γίνεται δεκτός. Η χρήση 2011 παραγραφόταν στις 31-12-2017 και η σχετική πράξη εκδόθηκε στις 29-12-2017, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της συγκεκριμένης χρήσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013) και του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/ 03-08-2016):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/ 22-12-2016) και του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69/ 02-07-2015):

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει. ...

5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. ...

6. 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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης

προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 «Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 1 του ν.2954/2001 (ΦΕΚ Α' 255/ 02-11-2001):

«2.Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημα του οι σύζυγοι όταν:

α) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος.

β) Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης.

γ) Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

Στην περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 5, για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο πατέρας ή, αν αυτός δεν υπάρχει ή δεν έχει τη γονική μέριμνα, η μητέρα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 8 του ν.4374/2016 (ΦΕΚ Α' 50/ 01-04-2016):

«4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή δήλωση δύνανται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους εγγάμους.

Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης.

Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα.

Ειδικότερα, οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος,

β. Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης που ασκεί τη γονική μέριμνα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 4 του άρθρου 11.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014):

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,*
- κ) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1195/ 6-12-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Παροχή οδηγιών αναφορικά με την καταχώριση της φορολογικής οφειλής ή της απαίτησης του φορολογουμένου (της συζύγου) όπως προκύπτει κατόπιν έκδοσης πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.»:

«5. Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου, τον οποίο αφορά η σχετική εντολή ελέγχου και ο οποίος είναι αυτός που υποχρεούται στην καταβολή , φόρου τέλους, εισφοράς ή χρηματικής κύρωσης ή δικαιούται την επιστροφή φόρου, τέλους ή εισφοράς.

6. Επομένως για τις περιπτώσεις που η σχετική εντολή ελέγχου αφορά μόνο τη σύζυγο ανεξαρτήτως εάν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις οι σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ανεξαρτήτως εάν στη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος περιλαμβάνονται στα σχετικά πεδία και τα εισοδήματα του συζύγου, καθώς η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδεται και στο όνομα του συζύγου, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τον διενεργηθέντα έλεγχο που αφορά στη σύζυγο, βεβαιώνεται «στον φορολογούμενο» δηλαδή στον υπόχρεο καταβολής φόρου τέλους, εισφοράς κ.λπ. δηλαδή εν προκειμένω στη σύζυγο.

Ευνόητο είναι ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για χρήσεις μέχρι και το έτος 2013, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως ισχύουν, μετά την 1.1.2014, εφαρμόζεται η κατά Κ.Φ.Δ. διαδικασία (έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βεβαίωση, κοινοποίηση κ.λπ. (σχετ και η ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014)).»

Επειδή έχει υποβληθεί στην υπηρεσία μας η με αριθμό/2018 ενδικοφανής προσφυγή που προσβάλλει άλλες πράξεις που έχουν ακριβώς το ίδιο περιεχόμενο με τις προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή από τον , ΑΦΜ , σύζυγο της προσφεύγουσας.

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου.

Επειδή οι σύζυγοι έχουν υποβάλλει, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ως άνω διατάξεις, αντικείμενο του ελέγχου αποτελεί η δήλωση των εισοδημάτων που έχει υποβληθεί από κοινού από τους συζύγους κατά τη διάρκεια του γάμου τους.

Επειδή, μετά την 1-1-2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος

του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα (άρθρο 72 παρ. 1 ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει).

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, συνάγεται ότι σε περίπτωση υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος και από τους δύο συζύγους, οι πράξεις διοικητικού και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μεν επ' ονόματι του συζύγου, περιέχουν όμως προσδιορισμό ιδίας και αυτοτελούς υποχρέωσης της συζύγου για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημά της που περιέχεται στη δήλωση (στην περίπτωση του διοικητικού προσδιορισμού) ή το φόρο που βεβαιώνεται κατόπιν ελέγχου (στην περίπτωση του διορθωτικού προσδιορισμού) (πρβλ ΣτΕ 221/2001, ΔΠρΘεσσαλ. 1205/2015).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, έχουν εκδοθεί διαφορετικές πράξεις για κάθε σύζυγο, οι οποίες όμως αναφέρουν τα ίδια οικονομικά δεδομένα της δήλωσης και του ελέγχου συνολικά και για τους δυο συζύγους.

Επειδή, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων που ορίζουν τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, δεν εκδόθηκε μία ενιαία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ανά χρήση) περιέχουσα προσδιορισμό ιδίας και αυτοτελούς φορολογικής υποχρέωσης για τον κάθε σύζυγο ξεχωριστά που να κοινοποιηθεί σε κάθε σύζυγο ξεχωριστά, αλλά εκδόθηκαν πράξεις για τις κρινόμενες χρήσεις για κάθε σύζυγο, στις οποίες περιλαμβάνονται τα εισοδήματα και των δυο συζύγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 22-2-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων **για λόγους τυπικής πλημμέλειας**, με εξαίρεση την πράξη με αριθμό/2017 η οποία ακυρώνεται λόγω παραγραφής.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
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.