



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/06/2018

Αριθμός απόφασης: 3024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 16/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 29/12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/02/2018 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 18.493,63 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 28.007,56 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **49.002,97 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ν.2238/1994 των υπαλλήλων και της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Η παραπάνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε για την προσφεύγουσα συνεπεία αρχικά της υπ' αριθμ./2009 Δήλωσης Μεταβίβασης Ακινήτου (Φ.Μ.Α.) για τη μη δήλωση αγοράς ακινήτου στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) και ακολούθως για το μερικό έλεγχο Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιπών φόρων, Τελών Εισφορών και Έλεγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων χρήσεων 2009-2012.

Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου για το οικονομικό έτος 2012, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα όσον αφορά την ατομική της επιχείρηση έχει περαιώσει οριστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3296/2004, τα βιβλία της κρίθηκαν επαρκή και ακριβή και ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ή από εμπορικές επιχειρήσεις λήφθηκαν τα δηλωθέντα καθαρά κέρδη βάσει των τηρούμενων βιβλίων και των υποβληθεισών δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος. Στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε στον υπολογισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης για να ελεγχθεί εάν ο προσδιορισμός του εισοδήματος θα γίνει με βάση τα πραγματικά εισοδήματα που δηλώθηκαν ή με βάση την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του άρθρου 16 και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 17 και την διαφορά εισοδήματος εφ' όσον προκύπτει τέτοια (ως σχετ. διατάξεις άρθρου 15 και 19 του ν. 2238/94).

Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η μη δήλωση από την προσφεύγουσα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος μιας δευτερεύουσας κατοικίας 63 τ.μ. στον, μιας εξωτερικής πισίνας επιφάνειας 50 τ.μ. στην ίδια κατοικία καθώς και

η αγορά μιας με αριθμ. κυκλ. με τίμημα 40.000,00 ευρώ, από τα οποία προκύπτουν πρόσθετα τεκμήρια στη φορολογία εισοδήματος ως κάτωθι:

<u>ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΡΘΡΟΥ 16</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>	
ΚΑΤΟΙΚΙΕΣ	1.512,00	
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ	10.183,33	
ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΚΟΛΥΜΒΗΣΗΣ	8.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ	19.695,33	19.695,33
<u>ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΡΘΡΟΥ 17</u>		
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	0,00	
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΑΠΟΚΤΗΣΗ Ι.Χ.	40.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ	40.000,00	40.000,00
ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ	3.000,00	3.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		62.695,33

Από τα ανωτέρω, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έπρεπε να φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων με φορολογητέο εισόδημα ύψους 62.695,33 ευρώ αντί των πραγματικών εισοδημάτων της ύψους 57.996,04 ευρώ. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα θέλοντας να κάνει χρήση των ευεργετικών διατάξεων του ν. 4446/2016, υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση ν. 4446/2016 στη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, με την οποία αποδεχόταν τα αποτελέσματα του ελέγχου και επιπροσθέτως επικαλούνταν ανάλωση κεφαλαίου ύψους 5.000,00 ευρώ. Ωστόσο η δήλωση αυτή του ν. 4446/16 δεν έγινε δεκτή, καθώς η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να υπαχθεί στο ν.4446/2016 και αντί αυτής υποβλήθηκε μεταγενέστερα η υπ' αριθμ/2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2011 με τις γενικές διατάξεις, με τα αποτελέσματα του ελέγχου και την επικαλούμενη ανάλωση, η οποία δε λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, κατά τις κείμενες διατάξεις καθώς είχε προηγηθεί έκδοση εντολής ελέγχου κλπ. Επίσης κατά τον έλεγχο δε λήφθηκε υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 20.000,00 ευρώ που αναγραφόταν στην υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, καθώς σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Δ.Υ./18-12-2017 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης μετά την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 της προσφεύγουσας, η οποία είχε υποβληθεί μέσω Taxisnet, είχε επιστρέψει από κατάσταση επεξεργασίας για έλεγχο (9-2) λόγω πιστωτικού ποσού 2.344,22 ευρώ και η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ουδέποτε τα παραστατικά για έλεγχο, οπότε δεν έχει ελεγχθεί η συγκεκριμένη φορολογική δήλωση από τη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έγινε λανθασμένος προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος βάσει τεκμηρίων, καθότι ο έλεγχος, ενώ δέχεται την επικαλούμενη ανάλωση κεφαλαίου ύψους 5.000,00 ευρώ, με την οποία καλύπτονται τα προκύπτοντα από τον έλεγχο τεκμήρια, διαμορφώνει το τελικά φορολογητέο εισόδημα χωρίς να λαμβάνει υπόψη του την ανάλωση κεφαλαίου ύψους 5.000,00

ευρώ, την οποία ήδη έχει δεχθεί.

- Είναι παράνομος ο μη συμψηφισμός των παρακρατηθέντων φόρων, καθότι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης παράνομα και καταχρηστικά και μη τηρώντας την κατοχυρωμένη από το νόμο διαδικασία, αφαιρέσε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, κοινοποιώντας στις 19/01/2018 την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, όπου αυθαίρετα ο έλεγχος διέγραψε τον παρακρατηθέντα φόρο ύψους 20.000,00 ευρώ που είχε αναγραφεί στην αρχική δήλωση Φ.Ε. χρήσης 2011 και είχε γίνει δεκτός στο σύνολό του και είχε συμψηφιστεί με τον αναλογούντα φόρου βάσει ελέγχου, στα πλαίσια έκδοσης του Σημειώματος Διαπιστώσεων και της Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. Επομένως, για λόγους ουσιαστικής πλημμελείας, η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του ν.4174/2013** ορίζεται:

«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.

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 εμπεριστατωμένα 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 με το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου....»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, στην προσφεύγουσα μεταξύ άλλων και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, δυνάμει της με αριθμ./2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Επειδή, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και, μεταξύ άλλων, την υπ' αριθμ./2017 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έπρεπε να φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων με φορολογητέο εισόδημα ύψους 62.695,33 ευρώ, αντί των πραγματικών εισοδημάτων της ύψους 57.996,04 ευρώ, και τα ποσά βάσει των οποίων έπρεπε να φορολογηθεί διαμορφώθηκαν ως εξής:

ΔΙΑΧ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2011-31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝ. ΔΗΛ.ΕΙΣΟΔΗΜΑ	57.996,04	57.996,04	0,00
ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚ. ΔΑΠΑΝΩΝ	—	4.699,29	4.699,29
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	57.996,04	62.695,33	4.699,29
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	15.658,50	17.498,13	1.839,63
ΜΕΙΟΝ : ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ	504,50	504,50	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	15.154,00	16.993,63	1.839,63
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	20.000,00	20.000,00	0,00
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ (ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ)	(4.846,00)	(3.006,37)	1.839,63
ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ	0,00	0,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (2,0% για κάθε μήνα καθυστέρησης - Περιορίζεται στο 120%)			2.207,56
ΣΥΝΟΛΟ			4.047,19
ΜΕΙΟΝ: ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ			0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			4.047,19
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ**	800,00	800,00	0,00
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ***	1.739,88	1.739,88	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			4.047,19

Επειδή η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων καταθέτοντας το με αριθμ./2017 Υπόμνημα αντιρρήσεων της. Στο εν λόγω υπόμνημα αναφέρει ότι κάνοντας χρήση των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, στην οποία συμπεριλήφθηκε η δευτερεύουσα κατοικία 63 τ.μ στη, υπολογίζοντας το τεκμήριο δαπανών διαβίωσης στο ποσό των 1.512,00 ευρώ, η εξωτερική πισίνα 50 τ.μ. στην ίδια κατοικία με τεκμαρτή δαπάνη 8.000,00 ευρώ και η δαπάνη αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου που πραγματοποιήθηκε την 24/11/2011 ποσού 40.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως αναγράφονται στο υπ' αριθμ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Επιπροσθέτως στην ίδια δήλωση συμπεριλήφθηκε ανάλωση κεφαλαίου συνολικού ποσού 5.000,00 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του το υπόμνημα της προσφεύγουσας, αναφέρει στο κεφάλαιο «7.3.8 Προσδιορισμός Τελικών Αποτελεσμάτων» στη σελ. 54 της οικείας έκθεσης ελέγχου:

«Στη χρήση 2011, και επειδή όπως προαναφέρθηκε δεν γίνεται δεκτή η υποβληθείσα συμπληρωματική δήλωση με τις διατάξεις του Ν. 4446/2016 λόγω του γεγονότος ότι προκύπτει επιστροφή φόρου, θα ληφθούν υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως είχαν αποτυπωθεί στο υπ' αριθμ./2017 Σημείωμα Ελέγχου, αναφορικά με τα τεκμήρια διαβίωσης που προκύπτουν από τη δευτερεύουσα κατοικία στον, την εξωτερική πισίνα 50 τ.μ. στο ίδιο ακίνητο και τη δαπάνη για αγορά Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου. Επιπροσθέτως ο έλεγχος δέχεται και την ανάλωση κεφαλαίου από εισοδήματα προηγούμενων ετών ύψους 5.000,00 € που επικαλέστηκε η φορολογούμενη (και όπως διαπιστώθηκε πραγματικά διέθετε). Συνεπώς καλύπτονται τα προκύπτοντα από τον έλεγχο τεκμήρια, η ελεγχόμενη φορολογείται βάσει πραγματικών εισοδημάτων και ως εκ τούτου δεν προκύπτει διαφορά βάσει ελέγχου.

Ωστόσο, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Δ.Υ./18-12-2017 (αρ. εισερχομένου/2017 της υπηρεσίας μας) Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, που μας απεστάλη μετά την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων του παρόντος ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Κορωπίου μας ενημερώνει ότι «η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 της φορολογούμενης του με Α.Φ.Μ. η οποία είχε υποβληθεί μέσω Taxisnet, είχε επιστρέψει από κατάσταση επεξεργασίας για έλεγχο (9-2) λόγω πιστωτικού ποσού 2.344,22€. Η φορολογούμενη δεν προσκόμισε ουδέποτε τα παραστατικά για έλεγχο, οπότε δεν έχει ελεγχθεί η συγκεκριμένη φορολογική δήλωση από την υπηρεσία μας (εννοείται τη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου)».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο παρόν έλεγχος διαπιστώνει ότι στην αρχική υποβληθείσα δήλωση του οικ. έτους 2012 (χρήσης 2011), η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά, είχαν δηλωθεί από την ελεγχόμενη παρακρατούμενοι φόροι 1%, 4%, 8 %, 15% και 20% (κωδ. 603) ύψους 20.000,00 €.

Επισημαίνεται ότι κατά την κρίση του ελέγχου το ανωτέρω ποσό, εκτός από ανέλεγκτο από τη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου λόγω μη προσκόμισης των προβλεπόμενων παραστατικών, είναι και ανακριβές,

καθότι στη χρήση 2011 η ελεγχόμενη δήλωσε ακαθάριστα έσοδα από την ατομική της επιχείρηση ποσού 93.084,39€ (έχει περαιώσει στη χρήση αυτή με το Ν.3296/2004), οπότε ακόμα και στην περίπτωση που για όλο το ως άνω ποσό είχαν παρακρατηθεί φόροι με ποσοστό 20%, το ύψος των παρακρατούμενων φόρων θα ανερχόταν σε $93.084,39 * 20\% = 18.616,87\text{€} < 20.000,00\text{€}$ παρακρατούμενοι φόροι που δηλώθηκαν.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος απορρίπτει τον παρακρατηθέντα φόρο ύψους 20.000,00 € που αναγράφεται στην υποβληθείσα αρχική δήλωση Φ.Ε. χρήσης 2011 και αναπροσαρμόζει τα αποτελέσματα του κατά το μέρος αυτό.»

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, πράγματι προκύπτει ότι υπάρχει διαφορά στα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου που αναφέρονται στην φορολογία εισοδήματος χρήσης 2011, σε σχέση με εκείνα που εκδόθηκαν με το Σημείωμα Διαπιστώσεων και την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, ως προς τους παρακρατούμενους φόρους ύψους 20.000,00 ευρώ που διέγραψε ο έλεγχος, τα οποία προήλθαν από νέα δεδομένα που προέκυψαν μετά τη έκδοση των προσωρινών πράξεων.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης παράνομα και καταχρηστικά και μη τηρώντας την κατοχυρωμένη από το νόμο διαδικασία, αφαίρεσε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, κοινοποιώντας στις 19/01/2018 την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, όπου αυθαίρετα ο έλεγχος διέγραψε τον παρακρατηθέντα φόρο ύψους 20.000,00 ευρώ που είχε αναγραφεί στην αρχική δήλωση Φ.Ε. χρήσης 2011 και είχε γίνει δεκτός στο σύνολό του και είχε συμψηφιστεί με τον αναλογούντα φόρο βάσει ελέγχου, στα πλαίσια έκδοσης του Σημειώματος Διαπιστώσεων και της Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα κατά παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης της.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει διαπιστώσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε (ΣτΕ 519/1994).

Επειδή, με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν, η προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις αντιρρήσεις της και να προβάλει τους ισχυρισμούς της σχετικά με τον παρακρατηθέντα φόρο ύψους 20.000,00 ευρώ που είχε αναγραφεί στην αρχική της δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.

Επειδή, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος καθώς η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013, και η προσβαλλόμενη πράξη, είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθεί.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«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....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «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 παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 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 ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση 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 επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 16/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Η αρμόδια ως άνω φορολογική αρχή κατά την έκδοση της νέας πράξης εξαιτίας της ακύρωσης αυτής να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας και να ακολουθήσει την προβλεπόμενη διαδικασία που αρχικά παρέλειψε.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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