



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 18/05/2018

Αριθμός απόφασης: **2494**

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 Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., με έδρα, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, στη, οδός αριθμός, και με προσωρινή διεύθυνση αλληλογραφίας στη, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης από το του, ΑΦΜ, κάτοικο, οδός αριθμός, και β) του του, ΑΦΜ, κάτοικο, οδός αριθμός, με την ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, κατά των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	18/12/2017	-	Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	27/11/2011 - 31/12/2012	700,45 €
2	18/12/2017	-	Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013	18.916,70 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, των οποίων ζητείται η εξαφάνιση, άλλως η επαναπομπή για νέο έλεγχο.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 18.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και β) του του, ΑΦΜ, με την ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 27.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 700,45 € λόγω μη καταχώρησης, στα βιβλία της, συναλλαγών (αγορών ή εξόδων) που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση 2012 με σκοπό την απόκρυψη εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 ν. 2523/1997 και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 παρ. 3 ΚΦΑΣ ή του άρθρου 5 των ΕΛΠ (εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.801,78 € x 25% = 700,45 €).

2) Με την υπ' αριθμ./2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 18.916,70 € λόγω μη καταχώρησης, στα βιβλία της, συναλλαγών (αγορών ή εξόδων) που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση 2013 με σκοπό την απόκρυψη εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 ν. 2523/1997 και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 παρ. 3 ΚΦΑΣ ή του άρθρου 5 των ΕΛΠ (εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 75.666,81 € x 25% = 18.916,70 €).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων ζητούν την εξαφάνιση, άλλως την επαναπομπή για νέο έλεγχο, των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- 1.) Έλλειψη αιτιολογίας.
- 2.) Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 3.) Παραβίαση δικαιώματος δικαστικής προστασίας.
- 4.) Παραγραφή.
- 5.) Παράλειψη ουσιώδους τύπου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 [...]) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012 [...]), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) [...]. β) Για παραβάσεις που αφορούν [...] καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) [...]. 4. [...]. 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 [...].»

Ως προς τους δεύτερο, τρίτο και πέμπτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «Το δικαίωμα της **προηγούμενης** ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Οι διοικητικές αρχές, **πριν** από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «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. [...]. 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. [...]. 3. **Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.**»**

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «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, **η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 την 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 ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν [...] τον προσδιορισμό φόρου [...], εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 3-4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος [...] καλείται εγγράφως [...] να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων [...], 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, σύμφωνα με την από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής αναφορικά με θέματα φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για τις ίδιες ελεγχθείσες περιόδους 27.11.2011-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015 (σελ. 18): «...7. ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ. Την 17^η Νοεμβρίου 2017 ημέρα Παρασκευή, κοινοποιήθηκε στον φορολογούμενο το υπ' αριθμ./2017 Σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οι προσωρινές πράξεις ΦΠΑ καθώς και οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου βάσει του άρθρου 28 ν. 4174/2013, έχοντας προθεσμία 20 ημερών να υποβάλει τις απόψεις του. Η κοινοποίηση όλων των πράξεων έγινε (θυροκολλήθηκαν) στην διεύθυνση που δηλώνεται ως κατοικία του διαχειριστή κ. λόγω ανύπαρκτης έδρας. Την 07^η Δεκεμβρίου 2017 ημέρα Πέμπτη παρήλθε η προθεσμία των 20 ημερών χωρίς να υπάρξει απάντηση από τον ανωτέρω. Μέχρι και σήμερα που συντάχθηκε η παρούσα έκθεση δεν προσήλθε στην υπηρεσία μας για εξηγήσεις έστω και προφορικές, αν και γνώριζε ότι θυροκολλήθηκαν στην διεύθυνση κατοικίας του οι ανωτέρω πράξεις. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις Απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2): «...Α. ΓΕΝΙΚΑ. Ως προς την κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων καθώς και της έκθεσης ελέγχου μετά των οριστικών πράξεων [...] αναφέρουμε τα εξής: Σύμφωνα με το μητρώο της υπηρεσίας μας, η έδρα της εταιρείας είναι στην οδό με ΤΚ Από επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην περιοχή της υπάρχει οδός, η οποία όμως σταματά στον αριθμό 20. Άρα έχει δηλωθεί ανύπαρκτη διεύθυνση ως έδρα της εταιρείας. Το έτος 2014 είχε δηλώσει υποκατάστημα στον Στο μητρώο της υπηρεσίας εμφανίζεται ως ενεργό ενώ από έγγραφο της υπηρεσίας του προκύπτει ότι έχει λήξει το μισθωτήριο και έχει αποχωρήσει την 17/11/2015. Στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται «ως προσωρινή διεύθυνση αλληλογραφίας την οδό στη». Στην υπηρεσία μας δεν έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής που να δηλώνεται μεταφορά έδρας. Ο κ. σύμφωνα με το μητρώο της υπηρεσίας μας εμφανίζεται ως κάτοικος επί της οδού ΤΚ Η διεύθυνση οδός στη που αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή δεν προκύπτει από καμία δήλωση μεταβολής διεύθυνσης κατοικίας που να έχει κατατεθεί στην υπηρεσία μας. Επίσης δεν προσήλθε στην υπηρεσία μας κανένας, προσκομίζοντας πληρεξούσιο ή έστω εξουσιοδότηση από τον κ. για να ζητήσει οτιδήποτε για τον ίδιο ή για την εταιρεία. Παρ' όλα

αυτά σε τηλεφωνικές επικοινωνίες μας δήλωνε ότι «θα έλθει ο πληρεξούσιος δικηγόρος του για να επιληφθεί των θεμάτων του» ο οποίος όμως ουδέποτε εμφανίστηκε. **Οι κοινοποιήσεις του Σημειώματος διαπιστώσεων με τις προσωρινές πράξεις [...] καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου με τις οριστικές πράξεις [...] κοινοποιήθηκαν στην κατοικία του διαχειριστή – εταίρου της εταιρείας στην οδό διότι όπως προαναφέραμε δεν είχαμε διεύθυνση της εταιρείας για να κοινοποιήσουμε.** Επίσης την ίδια ημέρα στάλθηκαν και στο προσωπικό e-mail του κ. από το e-mail της υπηρεσίας μας. [...].»

Επειδή, με τους δεύτερο, τρίτο και πέμπτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι δεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, γεγονός που της στέρησε τη δυνατότητα να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τις απόψεις της και τα αποδεικτικά στοιχεία που διαθέτει για να αντικρούσει την αποδιδόμενη σε αυτήν παραβατική συμπεριφορά ή πράξη, η παράλειψη δε νόμιμης κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου, γεγονός που καθιστά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις απολύτως άκυρες. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τα εκτεθέντα στις αμέσως δύο προηγούμενες σκέψεις της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, το σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα διά θυροκολλησεώς τους στη διεύθυνση που είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ως κατοικία του ο προσφεύγων-διαχειριστής της προσφεύγουσας λόγω ανύπαρκτης έδρας της τελευταίας, **λαμβανομένων υπόψη και όλων των υπολοίπων ιδιαίτερων συνθηκών** που συνέτρεχαν στην υπό κρίση περίπτωση αναφορικά με τη διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας και τη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος, όπως αυτές αποτυπώνονται στα προπαρατεθέντα στις αμέσως δύο προηγούμενες σκέψεις της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας αποσπάσματα από την ως άνω από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής αναφορικά με θέματα φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για τις ίδιες ελεγχθείσες περιόδους 27.11.2011-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015 (σελ. 18) και τις Απόψεις του ίδιου Προϊσταμένου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2). Για το λόγο αυτό, οι δεύτερος, τρίτος και πέμπτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 27.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «*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. [...] 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 έκδοση τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 113 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «Οι διατάξεις των άρθρων [...] 83 έως 85, εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 101.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 περ. ε' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «Στο φόρο υπόκεινται: α) [...]. ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. στ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012: «**Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...]** 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.**»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι η ως άνω υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 27.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής έχει παραγραφεί για το μέρος που αφορά στη χρήση 2011. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την 31.12.2012) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο λόγω μη καταχώρησης, στα βιβλία, συναλλαγών με σκοπό την απόκρυψη εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 ν. 2523/1997 και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 παρ. 3 ΚΦΑΣ ή του άρθρου 5 των ΕΛΠ, και να κοινοποιήσει τη σχετική καταλογιστική του προστίμου αυτού πράξη για την υπό κρίση οικεία περίοδο 27.11.2011-31.12.2012, στην οποία αφορά η προαναφερθείσα υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 27.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, **ξεκίνησε να τρέχει**, λαμβανομένης υπόψη της

προπαρατεθείσας διάταξης του **άρθρου 9 παρ. 5 εδ. β' ν. 2523/1997** (όπως αυτή ίσχυε κατά την 31.12.2012), **την 01.01.2014** (επόμενη ημέρα του τέλους του 2013, δηλαδή της διαχειριστικής περιόδου (01.01.2013-31.12.2013) που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ήτοι της διαχειριστικής περιόδου 27.11.2011-31.12.2012). Επομένως, για την ελεγχθείσα περίοδο 27.11.2011-31.12.2012 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 και κοινοποίηση σχετικής καταλογιστικής του προστίμου αυτού πράξης **παραγράφεται στις 31.12.2018**, συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος αυτού του Δημοσίου για την εν λόγω ελεγχθείσα/διαχειριστική περίοδο τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της ως άνω υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 27.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες λόγω έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας σχετικά με την τήρηση της νόμιμης προδικασίας επιβολής προστίμων, όπως ο τρόπος και η νομιμότητα κατοχής των βιβλίων της προσφεύγουσας, αλλά και η αναγκαία τήρηση νόμιμης υποχρέωσης έγκυρης κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι **α)** από την από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής αναφορικά με θέματα φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για τις ίδιες ελεγχθείσες περιόδους 27.11.2011-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015 (σελ. 11) προκύπτει σαφώς ότι μετά την έκδοση της υπό κρίση υπ' αριθμ./2016 εντολής μερικού ελέγχου της προσφεύγουσας για τις περιόδους (έτη) 27.11.2011-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 19.10.2016 η υπ' αριθμ. πρωτ./2016 πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων και των στοιχείων της με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου για τις ως άνω ελεγχόμενες περιόδους, την οποία παρέλαβε ο λογιστής της/....., προσκομίζοντας σχετική εξουσιοδότηση, στην πρόσκληση δε αυτή η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, προσκομίζοντας τα βιβλία της και από τα στοιχεία μόνο όσα είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της, **συνεπώς προκύπτει σαφώς** ο τρόπος και η νομιμότητα κατοχής των βιβλίων της προσφεύγουσας από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, δεν προκύπτει δε κανενός είδους πλημμέλεια σχετικά με την τήρηση της κατά νόμον προδικασίας επιβολής προστίμων από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, και **β)** όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας και συγκεκριμένα κατά την εξέταση των δεύτερου, τρίτου και πέμπτου λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, το σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 πράγματι κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα

(λαμβάνομένων υπόψη και όλων των υπολοίπων ιδιαίτερων συνθηκών που συνέτρεχαν στην υπό κρίση περίπτωση αναφορικά με τη διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας και τη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος, όπως αυτές αποτυπώνονται στα προπαρατεθέντα κατά την εξέταση των δεύτερου, τρίτου και πέμπτου λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αποσπάσματα από την ως άνω από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής αναφορικά με θέματα φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για τις ίδιες ελεγχθείσες περιόδους 27.11.2011-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015 (σελ. 18) και τις Απόψεις του ίδιου Προϊσταμένου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2)) και συγκεκριμένα διά θυροκολλησεώς τους στη διεύθυνση που είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ως κατοικία του ο προσφεύγων-διαχειριστής της προσφεύγουσας λόγω ανύπαρκτης έδρας της τελευταίας, **συνεπώς προκύπτει σαφώς** η τήρηση από τη Φορολογική Διοίκηση (και συγκεκριμένα από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής) της κατά νόμον υποχρέωσης έγκυρης κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, **πάντως** η απαίτηση για ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία κατά την έκδοση και κοινοποίηση διοικητικών πράξεων τόσο γενικά όσο και ειδικά για πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης δεν αφορά στην τήρηση της κατά νόμον προδικασίας επιβολής φόρων, προστίμων κ.λπ. (αναφορικά π.χ. με τον τρόπο και τη νομιμότητα κατοχής των βιβλίων, την κατά νόμον υποχρέωση έγκυρης κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου κ.λπ.) και γενικά της προδικασίας έκδοσης και κοινοποίησης των διοικητικών πράξεων, αλλά στην ουσιαστική θεμελίωση, στο νόμο και στα πραγματικά περιστατικά της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης, των εκδοθεισών πράξεων. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. α'-β' ν. 4174/2013, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (18.5.2018): *«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.»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, και συγκεκριμένα σ' ό,τι αφορά στα προβαλλόμενα από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα με τον **πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους περί έλλειψης αιτιολογίας, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Κ.Β.Σ. & ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες, για το λόγο αυτό γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ν. 4174/2013 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (18.5.2018)).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 18.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και β) του του, ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	18/12/2017	-	Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	27/11/2011 - 31/12/2012	700,45 €
2	18/12/2017	-	Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013	18.916,70 €

και την επικύρωση των πράξεων αυτών.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Διαχειριστική περίοδος 27.11.2011-31.12.2012:

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015: **700,45 €.**

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013:

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015: **18.916,70 €.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η 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.