



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 03-04-2017  
Αριθ. Απόφασης: 872

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.  
gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της . . του ... με Α.Φ.Μ. ..., κατοίκου ... Θεσσαλονίκης επί της οδού ... κατά: α) της με αριθμ. .../....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 και της με αριθ. .../...-2016 έκθεσης ελέγχου

έκτακτης εισφοράς στο εισόδημα φυσικών προσώπων άρθρου 18 ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία ...**2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ... ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ...-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της . . με **Α.Φ.Μ.** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό .../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009, οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά, ποσού 10.000,00 € πλέον πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας ποσού 12.000,00 €.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε από το 12<sup>ο</sup> Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), σε συνέχεια του τακτικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, στα πλαίσια του οποίου διαπιστώθηκαν ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ., ήτοι, μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων, μη τήρηση βιβλίων, μη διαφύλαξη στοιχείων, λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι ανωτέρω διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις ήταν μεγάλης έκτασης και ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας υπό το βάρος της ανακρίβειας και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του ν. 2238/1994, προσδιορίστηκαν με εξωλογιστικό τρόπο. Έτσι τα καθαρά κέρδη ελέγχου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 προσδιορίστηκαν στο ύψος των 296.901,31 €. Περαιτέρω, βάση της με αριθμ. .../2008 κοινής, με το σύζυγό της, δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν και : α) δηλωθέντα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική αμοιβή από Ο.Ε. ύψους 4.939,14 €, β) καθαρά κέρδη από εταιρείες ύψους 12.951,31 €, γ) φόρος από αυτοτελή φορολογηθέντα ποσά ύψους 987,83 €, το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας διαμορφώθηκε στο ύψος των 315.779,59 €. Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 σε συνδυασμό και με την ΠΟΛ. 1075/11-6-2009, οι διατάξεις των άρθρων 66-75, 84 και 85 του ν. 2238/1994, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, για το σκοπό αυτό συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση και επιβλήθηκε έκτακτη εισφορά ν. 3758/2009 ύψους 10.000,00 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και του άρθρου 46 του ν. 2676/99 περί προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου.
- Έλλειψη συνδρομής των προϋποθέσεων του πραγματικού φορέα της επιχείρησης, στο πρόσωπο της.
- Έλλειψη ειδικής, επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας για το χαρακτηρισμό των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών και μη απόδειξη της φερόμενης εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί νομικής πλημμέλειας λόγω παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας**

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«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. 3.....4.....».*

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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 παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «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 την έκδοση 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.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Ενόψει των ανωτέρω και από τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, πριν την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός της έκτακτης εισφοράς για το οικονομικό έτος 2008 με το προβλεπόμενο σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής λόγω ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της υπ' αριθμ. .../...-**2016** ενδικοφανούς προσφυγής της «. . του ...» – **Α.Φ.Μ.** ... και την ακύρωση της υπ' αριθμ. .../...2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009, λόγω μη επίδοσης του προβλεπόμενου από το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Καλείται δε η Δ.Ο.Υ. στην έκδοση νέας πράξης, αφού επιδοθεί νομότυπα το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν.3758/2009 οικονομικού έτους 2008, εντός της οριζόμενης προθεσμίας του άρθρου 36 του Ν.4174/2013.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.