



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 20/3/2017

Αριθμός απόφασης: 2061

**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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
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 με ημερομηνία κατάθεσης 23.11.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου 57580 ενδικοφανή προσφυγή τουΑΦΜ,κάτοικου,κατά της με αρ. /.....2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ
5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22.07.2016 οικεία έκθεση ελέγχου Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 ν.2523/1997) .
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.11.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου 57580 ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Κατόπιν διαβίβασης στην Δ.Ο.Υ της με αρ. πρωτ.-2015 Πληροφοριακής Έκθεσης ελέγχου της ελεγκτού του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα, για την εφαρμογή των διατάξεων του φόρου εισοδήματος και διαπιστώθηκε ότι αυτός κατά το ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος 2011 συνέταξε ανακριβές πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου για την επιχείρησηδεδομένου ότι δεν συμπεριέλαβε στο με ημερομηνία 12-7-2012 σχετικό Πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου, λογιστικές διαφορές ύψους 17.115.187,86 ευρώ στις οποίες αναλογεί προς απόδοση φόρος ύψους 3.423.037,57 ευρώ και προσαυξήσεις 2.122.283,29 ευρώ.

Ύστερα από τα ανωτέρω,σε βάρος του προσφεύγοντα επιβλήθηκε πρόστιμο εισοδήματος 15.000 ευρώ, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 4 του ν.2523/199,όπως ισχύει μετά την προσθήκη του άρθρου 26 παρ. 3 του ν. 3943/2011.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας ως λόγους:

- <<1. Μη τήρηση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και παράβαση των αρχών της προηγούμενης ακρόασης και της αναλογικότητας, παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.
- 2.Νομική Πλημμέλεια και τυπικές ελλείψεις της προσβαλλόμενης πράξης που την καθιστούν ακυρωτέα διότι η Έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία,σύμφωνα με τα άρθρα 28 και 64 του ν. 4174/2013.
3. Συμμόρφωση και πιστή τήρηση της ΠΟΛ 1159/22.7.2011 και του Διεθνούς Προτύπου Έργων Διασφάλισης 3000
4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί στον έλεγχο της εταιρείας.>>

Επειδή ,αναφορικά με τον προβαλλόμενο λόγο περί μη ορθής τήρησης της διαδικασίας επιβολής του προστίμου σύμφωνα με το άρθρο 28 ν. 4174/2013, ο οποίος συνίσταται κατ'ουσία στη μη τήρηση της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου κατά την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος για τους λόγους που αναφέρονται κατωτέρω.

Καταρχήν, με την απόφαση 3382/2010 του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή κ.λπ.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έχετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: «*Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης*».

Επειδή, συνεπώς, εν προκειμένω, ουδέποτε προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η ύπαρξη κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, αν έθετε υπόψη της διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα, ούτε επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της υπό κρίση πράξης της φορολογικής αρχής, καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, τυγχάνει απορριπτέος.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε μετά από παραπομπή της ως άνω αναφερόμενης απόφασης 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του ΣτΕ, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω συνάγεται ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκε εν προκειμένω η υποχρέωση της προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθρ. 28 ή στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων η διαδικασία του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι με την άσκηση της κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της αρχικής καταλογιστικής πράξης καλύφθηκε η επικαλούμενη έλλειψη διοικητικής ακρόασης και, ως εκ τούτου, εκπληρώθηκε η συνταγματική επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος.

Επειδή, η αιτιολογία της καταλογιστικής πράξεως περιλαμβάνεται στην έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ Κηφισίας καθώς και στην πληροφοριακή έκθεση του ΚΕΜΕΕΠ και συνίσταται στην αναφορά των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση περίπτωσης και την υπαγωγή τους στον κατάλληλο κανόνα δικαίου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξεως θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (ΦΕΚ Β'1657/26.7.2011) «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008», όπως τροποποιήθηκε η παρ.2 με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1236/18.10.2013 (ΦΕΚ Β

2693/22.10.2013) και πριν την κατάργησή της με την ΠΟΛ.1034/2016 (ΦΕΚ Β 730/18.3.2016), διευκρινιζόταν ότι:

«1. Από τις εταιρείες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010.

2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. [...]».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. στα «Λοιπά θέματα ελέγχου» στην παρ.10 διευκρινίζεται ότι: «10. Οι φορολογικοί έλεγχοι που διενεργούνται, σε εφαρμογή των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 ολοκληρώνονται και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις εκδίδονται στον προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 36 ν.4174/2013) χρόνο».

Επειδή, με το ως άνω έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε η ΠΟΛ 1159/2011 ως προς τον χρονικό περιορισμό του δημοσίου να επιβάλει καταλογιστικές πράξεις.

Επειδή, σχετικά με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα υπ' αριθ. 1490/2016 Απόφαση του 1^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία προσκομίσθηκε στην Υπηρεσία μας με το αριθ.πρωτ. ΔΕΔ 14656 ΕΙ 2017 ΕΜΠ/31.01.2017 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας, με την οποία ακυρώθηκε απόφαση της Υπηρεσίας μας (τεκμαιρόμενη απόρριψη) σχετικά με παρόμοιο ζήτημα, η σχετική δικαστική απόφαση ισχύει μόνο μεταξύ των διαδίκων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος της χρήσης 2011 που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση , μετά τον Απρίλιο του 2014 είναι μη νόμιμος και κρίνεται αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23.11.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου 57580 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με τη παρούσα απόφαση: Πρόστιμο Εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997) 15.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.