



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 17.12.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 5055

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «*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. Τη από 19.07.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....' και τον διακριτικό τίτλο '.....', Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά: **1)** του υπ' αριθμ./...../2018 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στα Εισοδήματα από Μερίσματα, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2011, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, **2)** του υπ' αριθμ./...../2018 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στα Εισοδήματα από Μερίσματα, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τους ως άνω διορθωτικούς προσδιορισμούς παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 19.07.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’ και τον διακριτικό τίτλο “.....”, Α.Φ.Μ., 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:

1) Με τον υπ’ αριθ./...../2018 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Παρακρατούμενου Φόρου στα Εισοδήματα από Μερίσματα, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2011, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου στο εισόδημα από μερίσματα 29.713,84 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58α § 2 ΚΦΔ ύψους 29.713,84 € και τόκων άρθρου 53 ΚΦΔ ύψους 23.426,39 €, και συνολικά 112.567,91 €.

2) Με τον υπ’ αριθ./...../2018 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Παρακρατούμενου Φόρου στα Εισοδήματα από Μερίσματα, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου στο εισόδημα από μερίσματα 29.713,84 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58α § 2 ΚΦΔ ύψους 29.713,84 € και τόκων άρθρου 53 ΚΦΔ ύψους 23.426,39 €, και συνολικά 112.567,91 €.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά μερικό έλεγχο προσδιορισμού παρακρατηθέντος φόρου από τόκους κλπ, βάσει των διατάξεων του ν. 2238/1994 και του ν. 4174/2013, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.τόσο ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου όσο και η έκθεση ελέγχου δεν είναι πλήρως αιτιολογημένα και εμπεριστατωμένα και δεν δίδεται η δυνατότητα να απαντήσουμε.

2.παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρ. 25 ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.).

3.παραγραφή του δικαιώματος της διαχειριστικής χρήσης 2011 για καταλογισμό φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 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, σύμφωνα με την Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"

Άρθρο 28

“ 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.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο . ”

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), που ισχύουν από 01.01.2014, ρυθμίζουν ρητώς και ειδικώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας και απαιτούν την έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων ως αναγκαίο τύπο της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή η νομολογία του ΣτΕ (βλ. απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του ΣτΕ) αναφέρεται στην υποχρέωση τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης με βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να λαμβάνει υπ’ όψη την περίπτωση, που υπάρχει ρητή και ειδική πρόβλεψη περί αυτού από την οικεία ειδική νομοθεσία.

Επειδή η ως άνω ειδική ρύθμιση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. προσδιορίζει σαφώς, ρητώς και ειδικώς τη σχετική υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιεί σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή το ως άνω σημείωμα, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ) κοινοποίησε εγγράφως την 17.05.2018, στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ.:/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με τις υπ’ αρ. και προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2012, προκειμένου σε χρονικό διάστημα είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση αυτού να υποβάλλει εγγράφως ή και ηλεκτρονικώς τις απόψεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε και δεν υπέβαλε υπόμνημα για να παραθέσει τις απόψεις της επί των καταλογιζόμενων ποσών φόρων.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2012, εκδόθηκαν βάσει των τελικών διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013 καθώς η προσφεύγουσα δεν απάντησε σ' αυτό.

Επειδή, δεν προκύπτει διαφοροποίηση της συνολικής οφειλής του φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα μεταξύ των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, του κοινοποιηθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, καθότι τα τελικά προκύψαντα ποσά οφειλής, δεν διαφοροποιήθηκαν από τις διαπιστώσεις του ελέγχου (οι οποίες αναγράφονται στο από 17.05.2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων).

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, χωρίς να εκθέσει τις απόψεις του.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12.06.2018 οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. **Παρέχει δε, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεων και τον προσδιορισμό φόρου.**

Ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια **φορολογική αρχή**, εξέδωσε τους προσβαλλόμενους Οριστικούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου στα Εισοδήματα από μερίσματα, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και την νομολογία του ΣτΕ, οι δε προβαλλόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Εξάλλου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι *“δεν δίνεται η δυνατότητα να απαντήσει”*, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, διότι, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο προσφεύγων δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010).

Εφόσον δε, προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η προσφεύγουσα είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς της κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση, γεγονός το οποίο δεν έπραξε, αφού με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκομίζει κανένα επιπλέον στοιχείο, πέραν αυτών που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, που να μπορεί να ανατρέψει το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: *« Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»*.

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου 49.).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου [Άρθρου 58^Α](#) του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ν. 4174/2013, ορίζεται, ότι “Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση”.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Επειδή, οι αρχές της χρηστής διοίκησης επιβάλλουν στα διοικητικά όργανα, κατά την άσκηση της διακριτικής τους εξουσίας, να ενεργούν σύμφωνα με το περί δικαίου αίσθημα, ώστε κατά των αρχών της την εφαρμογή των σχετικών νομοθετικών διατάξεων σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να αποφεύγονται ανεπιεικείς και άδικες λύσεις.

Τέλος η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των οριστικών διορθωτικών προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τόσο το πρόστιμο άρθρου 58^α όσο και τον τόκο άρθρου 53, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις, με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, παρά τον περί του αντιθέτου ισχυρισμό της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας και της δίκαιης δίκης.

Επειδή, η υπ' αρ. 3768/2008 απόφαση του ΣτΕ, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρεται σε επιβληθέν πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/1997 λόγω λήψης εικονικού τιμολογίου.

Επειδή, η ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ παράγει δεδικασμένο μεταξύ των συγκεκριμένων διαδίκων και επί των συγκεκριμένων διαφορών-πραγματικών περιστατικών (ιδε σχετ. ΣτΕ 3013/2014 & 419/2014). Κατά γενική δικονομική αρχή, προϋποθέσεις του δεδικασμένου είναι η ταυτότητα των προσώπων και η ταυτότητα της διαφοράς, δηλαδή των πραγματικών περιστατικών στα οποία στηρίζεται η απόφαση (ΣτΕ 2572/197 και 4064/1979).

Επομένως, στην περίπτωση της προσφεύγουσας δε θα μπορούσε να επεκταθεί η εφαρμογή της ανωτέρω απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, αφού δεν πληρείται ούτε η προϋπόθεση της ταυτότητας των προσώπων αλλά ούτε και η προϋπόθεση της ταυτότητας των πραγματικών περιστατικών, και ως εκ τούτου δε δύναται να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει, ότι:

Α) με την απόφαση της 9^{ης} τακτικής Γ.Σ. των μετόχων της προσφεύγουσας, η οποία πραγματοποιήθηκε την 30.06.2012, αποφασίστηκε η διανομή μερίσματος ποσού 237.710,70 €, για τη διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2011.

Β) με την απόφαση της 11^{ης} τακτικής Γ.Σ. των μετόχων της προσφεύγουσας, η οποία πραγματοποιήθηκε την 30.06.2013, αποφασίστηκε η διανομή μερίσματος ποσού 237.710,70 €, για τη διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2012.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 54 ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 54. Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες

“1. Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα.....

6. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:

ζ) Ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

7. Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται:

α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και ζ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.”

Επειδή, η προσφεύγουσα, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2012 δεν υπέβαλλε δήλωση φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, προκειμένου να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο μερισμάτων [λογ. 54.09.00 – φόρος μερισμάτων]

Επειδή, η προσφεύγουσα, όφειλε να αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο μερισμάτων από τον λογ. 54.09.00, την 31.07.2012 για τον παρακρατηθέντα φόρο μερισμάτων της διαχειριστικής χρήσης 2011 και την 31.07.2013 για τον παρακρατηθέντα φόρο μερισμάτων της διαχειριστικής χρήσης 2012, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

“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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης”.

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

“§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.”

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

“Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

“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.

§5. *Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.*

Επειδή, ως προαναφέρθηκε η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις για απόδοση παρακρατηθέντος φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2012, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις

της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής και το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού φόρου, για την υπό κρίση χρήση 2011, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος από μερίσματα, διαχειριστικής χρήσης 2011 δεν έχει παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12.06.2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./19.07.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’ και τον διακριτικό τίτλο ‘.....’, Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) του υπ’ αριθ./...../2018 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στα Εισοδήματα από Μερίσματα, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2011, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	59.427,68	59.427,68
Πρόστιμο παρ. 2 άρ. 58α Κ.Φ.Δ. 50%	29.713,84	29.713,84
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 54 μ. =39,42%	23.426,39	23.426,39
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	112.567,91	112.567,91

2) του υπ’ αριθ./...../2018 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στα Εισοδήματα από Μερίσματα, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	59.427,68	59.427,68
Πρόστιμο παρ. 2 άρ. 58α Κ.Φ.Δ. 50%	29.713,84	29.713,84

Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 54 μ. =39,42%	23.426,39	23.426,39
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	112.567,91	112.567,91

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.