



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 18/04/2022

Αριθμός Απόφασης: 1219

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την υπ'αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **17/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, ως κληρονόμος του αποβιώσαντος πατρός του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας:

-της με αριθμ./2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018

-της με αριθμ./2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017

-της με αριθμ./2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016

-της με αριθμ./2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από 17/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, 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 με αριθμ./2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καταλογίσθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος

Ποσού 410.916,88 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 205.458,44 ευρώ πλέον άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 77.992,02 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 694.367,34 ευρώ.

-Με την με αριθμ./2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καταλογίσθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 255.555,58 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 127.777,79 ευρώ, πλέον άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 70.891,12 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 454.224,49 ευρώ.

-Με την με αριθμ./2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καταλογίσθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 404.197,32 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 202.098,66 ευρώ, πλέον άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 147.532,02 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 753.838,00 ευρώ.

Με την με αριθμ./2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καταλογίσθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος ΑΦΜ φόρος εισοδήματος ποσού 237.624,66 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 118.812,33 ευρώ, πλέον άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 107.557,07 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **463.994,06 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 03/11/2021 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Ακυρότητα διοικητικής πράξης προσδιορισμού φόρου λόγω ελλιπούς αιτιολόγησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Η οικεία έκθεση ελέγχου περιορίζεται στην επίκληση νομοθετικών διατάξεων χωρίς να κάνει υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε αυτές.

-Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος στην δίκαιη δίκη. Τα ποσά που επιβλήθηκαν στον θανόντα πατέρα του προσφεύγοντος με τις προσβαλλόμενες πράξεις είναι δυσανάλογα της υποτιθέμενης παράβασης.

-Παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της παράβασης στην οποία υπέπεσε ο θανών πατέρας του προσφεύγοντος και ο ελεγχόμενος οφείλει καταρχήν να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής, να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης. Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή ζητά από τον θανόντα επαρκείς εξηγήσεις χωρίς όμως να έχει προβεί η ίδια στην απαραίτητη και επαρκή ελεγκτική επεξεργασία καθώς η ίδια υποχρεούται να αποδείξει την παράβαση των νομοθετικών διατάξεων. Όταν δε ο ίδιος ο προσφεύγων της γνωστοποίησε τον θάνατο του πατέρα του καθώς επίσης και τα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι είναι ο νόμιμος κληρονόμος του, και αιτήθηκε την χορήγηση χρόνου προκειμένου να ανευρεί και να προσκομίσει τα αντίστοιχα λογιστικά αρχεία της ατομικής του επιχείρησης, αρνήθηκε να του χορηγήσει τον χρόνο αυτό.

-Ουδέποτε ο προσφεύγων ως νόμιμος κληρονόμος έλαβε γνώση της πρόσκλησης και της γνωστοποίησης για δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων του θανόντος ελεγχόμενου πατέρα του, βασιζόμενος στο ότι ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης για την προσκόμιση φορολογικών βιβλίων και στοιχείων (πως θα μπορούσε άλλωστε αφού ο πατέρας του έχει αποβιώσει ήδη από το έτος 2018). Η έλλειψη δε ανταπόκρισης προκύπτει από το γεγονός ότι οι ελεγκτικές αρχές απέστειλαν το υπ' αριθμ...../2020 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 και την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 γνωστοποίηση στην διεύθυνση του θανόντα οι οποίες επεστράφησαν από τα ΕΛΤΑ με την ένδειξη ως «αζήτητο». Το γεγονός αυτό όμως, ήταν επόμενο αφού ουδέποτε ο προσφεύγων ως νόμιμος κληρονόμος του θανόντος έλαβε γνώση των ως άνω προσκλήσεων προκειμένου να ανταποκριθεί στα σχετικά αιτήματα της ελεγκτικής αρχής. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα,

είναι προφανές ότι στην πραγματικότητα δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία στον έλεγχο επειδή ουδέποτε έλαβε γνώση της αντίστοιχης πρόσκλησης. Κατά συνέπεια όλως εσφαλμένως ο έλεγχος προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των φόρων, αφού η μη προσκόμιση των φορολογικών αρχείων του αποβιώσαντος δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα.

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 ορίζεται σαφώς ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.
2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας...».

Επειδή στα άρθρα 397 και 398 του ν. 4512/2018 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 397 Τροποποιήσεις των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Η παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

...

2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του

δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη....

Άρθρο 398 Τροποποιήσεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Μετά το πρώτο εδάφιο της παρ. 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 49 παρ. 4 του Ν. 4509/2017 (Α' 201), προστίθενται εδάφια ως εξής:

«Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη.

Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν κατά το προηγούμενο εδάφιο πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

2. Μετά την παρ. 49 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 98 του Ν. 4446/2016 (Α' 240), προστίθεται παράγραφος 50 ως εξής:

«50. Φορολογούμενος σε βάρος του οποίου:

α) έχει εκδοθεί και δεν έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ή β) θα εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατόπιν προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού που έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, δύναται να αποδεχτεί την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με ανέκκλητη και ανεπιφύλακτη δήλωσή του, η οποία υποβάλλεται εντός της

προθεσμίας για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου. Εφόσον ο φορολογούμενος εξοφλήσει την προκύπτουσα οφειλή εντός της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 41, τα επιβληθέντα πρόστιμα, βάσει των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 και 59 ή της παραγράφου 17 του παρόντος ή οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 (Α' 179), κατά περίπτωση, μειώνονται στο εξήντα τοις εκατό (60%) αυτών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, εφαρμοζόμενης αναλόγως της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται ζητήματα προθεσμιών, καταβολής, αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή, εν συνεχεία και κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω διατάξεων, εκδόθηκε η με **ΠΟΛ.1073/2018 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.** με θέμα "Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18 , 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. , πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για

υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:

α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έχει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου (σχετ. το άρθρο 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.).

β. ... γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.χ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.

2. ...

3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.

4. Με τις εντολές διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικός έλεγχος), που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. ή οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου, εφόσον υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, να έχει τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι εν τω μεταξύ δεν κοινοποιήθηκε άλλη εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή

του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου

7. Μέχρι τη μηχανογραφική υλοποίηση της διασύνδεσης των πληροφοριακών συστημάτων TAXIS - ELENXIS οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες θα ενημερώνουν τις αρμόδιες για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ., αναφορικά με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, και οι τελευταίες θα τηρούν σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο, ώστε να καθίσταται ευχερής η υλοποίηση των σχετικών διατάξεων. Εφιστάται η προσοχή στις αρμόδιες για την παραλαβή των φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ. για την άμεση εκκαθάριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ύστερα από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και την ενημέρωση της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, ώστε αυτές να συνεκτιμηθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Β. Κοινοποίηση εκκρεμών εντολών ελέγχου που έχουν ήδη εκδοθεί Οι υφιστάμενες εκκρεμείς εντολές φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτές δεν έχουν κοινοποιηθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στο πλαίσιο των εντολών αυτών, κοινοποιούνται άμεσα και σε κάθε περίπτωση εντός δεκαπέντε (15) εργασίμων ημερών από την έκδοση της παρούσας, λαμβάνοντας υπόψη, κατά περίπτωση, τα παραπάνω.».

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, για σκοπούς άσκησης όλων των νομίμων δικαιωμάτων του φορολογούμενου, θεσπίστηκε η υποχρεωτική κοινοποίηση σε αυτόν της εντολής ελέγχου **σε συνάρτηση με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής τους**, δεδομένου ότι πράγματι για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών, μετά την τροποποίησή τους με εκείνες του άρθρου 49 παρ. 4 ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν. 4512/2018, παρίσταται εύλογη η υποχρεωτική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, διαφορετικά δε θα μπορούσαν να λειτουργήσουν πλήρως οι νέες αυτές διατάξεις κι έτσι θα έμενε εν μέρει ανεκπλήρωτος ο σκοπός που ήθελε να πετύχει ο νομοθέτης με τη θέσπισή τους.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του Ν.4174/2013:**

1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.
2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.”.

Επειδή από τις παραπάνω προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση ελέγχου προβλέπεται η κοινοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013, της εντολής ελέγχου, του αιτήματος του άρθρου 14 του ΚΦΔ για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων από την πλευρά του ελεγχόμενου καθώς και της σχετικής γνωστοποίησης για οικειοθελή υποβολή δήλωσης εκπρόθεσμων δηλώσεων.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της/2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, διενεργήθηκε έλεγχος στον του, ΑΦΜ για τα φορολογικά έτη 2015-2018, ο οποίος ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου απεβίωσε στις **14/12/2018**. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 και 28 του ν.4172/2013 λόγω μη ανταπόκρισης του ελεγχόμενου στα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης και μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι ουδέποτε έλαβε γνώση της πρόσκλησης και της γνωστοποίησης για δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατά την διενέργεια του υπό κρίση ελέγχου. Ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων του θανόντος ελεγχόμενου πατέρα του, βασιζόμενος στο ότι ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης για την προσκόμιση

φορολογικών βιβλίων και στοιχείων (πως θα μπορούσε άλλωστε αφού ο πατέρας του έχει αποβιώσει ήδη από το έτος 2018). Η έλλειψη δε ανταπόκρισης προκύπτει από το γεγονός ότι οι ελεγκτικές αρχές απέστειλαν το υπ' αριθμ...../2020 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 και την υπ' αριθμ. πρωτ...../2020 γνωστοποίηση στην διεύθυνση του θανόντα οι οποίες επεστράφησαν από τα ΕΛΤΑ με την ένδειξη ως «αζήτητο». Το γεγονός αυτό όμως, ήταν επόμενο αφού ουδέποτε ο προσφεύγων ως νόμιμος κληρονόμος του θανόντος έλαβε γνώση των ως άνω προσκλήσεων προκειμένου να ανταποκριθεί στα σχετικά αιτήματα της ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η φορολογική αρχή απέστειλε με συστημένη επιστολή προς τον το με αριθμ. πρωτ...../2020 αίτημα παροχής πληροφοριών (RE.....GR) καθώς και την με αριθμ. /2020 γνωστοποίηση δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων με δυνατότητα περιορισμού των προστίμων (RE.....GR). Οι εν λόγω συστημένες επιστολές επέστρεψαν με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ». Ενώ επίσης από κανένα άλλο στοιχείο του φακέλου δεν διαπιστώνεται ότι η πρόσκληση και η γνωστοποίηση της φορολογικής αρχής απεστάλησαν και στους νόμιμους κληρονόμους δεδομένου ότι κατά τον χρόνο ελέγχου της υπόθεσης, στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS είχε ήδη δηλωθεί ο θάνατος του ελεγχόμενου. Συνεπώς, από τα ως άνω πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, διαπιστώνεται ότι όντως ουδέποτε έλαβε γνώση ο προσφεύγων και νόμιμος κληρονόμος για τα ως άνω έγγραφα της φορολογικής αρχής ώστε να έχει την δυνατότητα να ανταποκριθεί αναλόγως. Η μη κοινοποίηση των εγγράφων στους νόμιμους κληρονόμους δεν έδωσε την δυνατότητα στον προσφεύγοντα να προσκομίσει στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του αποβιώσαντος πατρός του, κάτι που θα μπορούσε να διαφοροποιήσει το πόρισμα του ελέγχου και επίσης αποστερήθηκε της δυνατότητας να επωφεληθεί από τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 μέσω υποβολής των προβλεπόμενων στις εν λόγω διατάξεις φορολογικές δηλώσεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίμως προβάλλεται, και οι προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 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 πλημμελείες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περ. γ' του ν. 4174/2013:

«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:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης 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 π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **17/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**, και την ακύρωση για λόγους τυπικής πλημμέλειας των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας:

-της με αριθμ./2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018

-της με αριθμ./2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017

-της με αριθμ./2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016

-της με αριθμ./2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.