



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1441

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κάτοικος, οδός, με την ιδιότητα του πρώην διαχειριστή της ήδη λυθείσας, εκκαθαρισθείσας και διαγραφείσας από το Γ.Ε.Μ.Η.

εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ που είχε έδρα στο ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού κατά του υπ' αριθμ. /20.12.2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του πρώην διαχειριστή της ήδη λυθείσας, εκκαθαρισθείσας και διαγραφείσας από το Γ.Ε.Μ.Η. εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ η οποία υποβλήθηκε 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:

Με τον υπ' αριθ. /20.12.2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, διαφορά φόρου ποσού 675.648,15€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 ν.5104/2024) ποσού 337.824,08€, ήτοι συνολικό ποσό 991.416,39€.

Στην ως άνω πράξη ο προσφεύγων αναγράφεται ως νόμιμος εκπρόσωπος.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθ. /16.09.2024 εντολή για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ για την περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2018. Η ως άνω εταιρεία, με ημερομηνία έναρξης την 10.03.2005, η οποία κατά το κρινόμενο έτος 2018, είχε ως κύρια δραστηριότητα το «.....» και μια πληθώρα λοιπών δευτερευουσών δραστηριοτήτων, όπως αυτές καταγράφονται επί του σχετικού πίνακα στις σελίδες 2-3 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος. Μοναδικός μέτοχος της ανωτέρω εταιρείας εμφανίζεται, από 04.04.2014 έως 25.01.2021, η αλλοδαπή εταιρεία, ΑΦΜ Νόμιμος εκπρόσωπος της μέχρι και σήμερα δηλώνεται ο προσφεύγων,, ΑΦΜ, ο οποίος διετέλεσε και διαχειριστής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» από 06.07.2011 έως και 25.01.2021. Σημειώνεται δε ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» τέθηκε σε εκκαθάριση στις 22.09.2021 και λύθηκε στις 29.10.2021 και συνεπώς κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, δεν τελούσε υπό εκκαθάριση. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής περιήλθε μεταξύ άλλων, η από 29.07.2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.5104/2024 και του ν.4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία «.....» με κύρια δραστηριότητα, κατασκευαστικές εργασίες για κτίρια, και ΑΦΜ αλλά και η εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και κύρια δραστηριότητα

«.....», εξέδωσαν πλήθος εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ως άνω οντότητες ήταν και η εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία έλαβε στην χρήση 2018, 127 εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....» συνολικής καθαρής αξίας 1.175.799,92€. Επιπλέον, έλαβε στην ίδια χρήση 559 τιμολόγια καθαρής αξίας 1.751.182,23€, για συναλλαγές ανύπαρκτες και εικονικές στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....», κατά την ίδια χρήση, εξέδωσε 98 εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 2.863.418,43€.

Παράλληλα στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είχε περιέλθει πλήθος Πληροφοριακών Δελτίων σχετικά με τη συναλλακτική δράση της «.....» που αφορούσαν διάφορα φορολογικά έτη.

Από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29.07.2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.5104/2024 και του ν.4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη της «.....» για το φορολογικό έτος 2018 με την προσθήκη της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των α) «.....», ΑΦΜ και β), ΑΦΜ, ως λογιστική διαφορά.

Στην εταιρεία «.....» κοινοποιήθηκε στις 11.12.2024, ηλεκτρονικά και θυροκολλήθηκε το με αριθ. /09.12.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθ. 33 του ν.5104/2024, μαζί με τον με αριθ. /..... Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως ή και ηλεκτρονικώς τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Εν συνεχεία συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 20.12.2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
- 2) Ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης λόγω διαγραφής της εταιρείας «.....».
- 3) Παραγραφή.

Επειδή ο προσφεύγων πέραν της ως άνω αναφερθείσας Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος στρέφεται και κατά:

- α) του υπ' αριθ...../2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και
- β) της με ημερομηνίας θεώρησης 20.12.2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή

προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 44 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:
«...2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

...δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ...»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι, μεταξύ άλλων, η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής και κατά συνέπεια στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρα 63 επ. Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας).

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται κατά την διαδικασία ελέγχου, όπως όταν γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο οι διαπιστώσεις του ελέγχου και καλείται αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση της γνωστοποίησης, καθώς αυτές συνιστούν προπαρασκευαστικές πράξεις που προηγούνται της έκδοσης μίας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, αλλά στερούνται εκτελεστότητας, με την έννοια ότι δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου ή δεν παράγουν άμεσα συνέπειες σε βάρος του φορολογούμενου διαφοροποιώντας τη φορολογική του υποχρέωση. Η τυχόν ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή κατά μη εκτελεστής πράξης είναι, κατά συνέπεια, απορριπτέα ως απαράδεκτη (ΣτΕ 198/2010, 3236/2008, 1683/2008), ενώ και η εκδοθείσα επ' αυτής απόφαση δεν είναι εκτελεστή (ΣτΕ 993/2011, 4327/2000).

Επειδή, στην έννοια της «οποιαδήποτε πράξης» που έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, κατά της οποίας ασκείται ενδικοφανής προσφυγή, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, τελών ή πράξεις επιβολής οποιασδήποτε κύρωσης για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του, καθώς και η απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, συγκεκριμένου αιτήματος του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, **απαράδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του υπ' αριθ...../2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και της με ημερομηνίας θεώρησης 20.12.2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διότι στερούνται εκτελεστότητας.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

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.

Επειδή, 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 προφορικά, 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.....».**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα εξής :

«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 Α 1198404 ΕΞ 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 στην με ημερομηνία θεώρησης 20.12.2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ κοινοποιήθηκε στις 11.12.2024, ηλεκτρονικά και με θυροκόλληση, το με αριθ./09.12.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθ.33 του ν.5104/2024 μαζί με τον υπ' αριθ. Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως ή και ηλεκτρονικώς τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή στο υπ' αριθ./09.12.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται: «Παρακαλούμε κατόπιν των ανωτέρω, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του παρόντος σημειώματος να διατυπώσετε εγγράφως ή και ηλεκτρονικώς τις απόψεις σας σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου».

Επειδή εν συνεχεία συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 20.12.2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../20.12.2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή στην από 21.01.2025 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρεται μεταξύ άλλων:

« ... Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο, επαγόμαστε τα κάτωθι:

... Επειδή η 20ήμερη προθεσμία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024 για να εκθέσει ο ελεγχόμενος τις απόψεις του, αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, ο οποίος εκ παραδρομής δεν τηρήθηκε.

...Προτείνεται η επανεξέταση της προσβαλλόμενης, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω.»

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 20.12.2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος πριν παρέλθει η προθεσμία των είκοσι (20) ημερών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024 προκειμένου να εκτεθούν εγγράφως απόψεις κατά του υπ' αριθ./09.12.2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Ως εκ τούτου παραλήφθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που συνίσταται στην ακρόαση του φορολογούμενου πριν την έκδοση της πράξης και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός και η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής θα πρέπει να ακυρωθεί, λόγω της υφιστάμενης τυπικής πλημμέλειας επί της διαδικασίας έκδοσής της, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών ισχυρισμών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ... Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 «Παραγραφή» του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά, ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 «παραγραφή» του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«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.»

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:
α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,
β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,
γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2057/2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων»:

«...»

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:
«Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν. 4646/2019.

Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

...»

Επειδή, σε περίπτωση μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, έχουν εφαρμογή οι ως άνω συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 37 § 2, και 72 § 6 του Ν. 5104/2024, λαμβανομένου υπόψιν των διατάξεων περί παραγραφής ως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 15.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του πρώην διαχειριστή της ήδη λυθείσας, εκκαθαρισθείσας και διαγραφείσας από το Γ.Ε.Μ.Η. εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ. υπ' αριθ./20.12.2024 Οριστικό

Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.