



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 06/04/2023

Αριθμός απόφασης: 724

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ και του

..... με ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ./27.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ./27.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./27.10.2022 και/27.10.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ.....ΕΙ2023ΕΜΠ/06.03.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και του με 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2023ΕΜΠ/06.03.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./27.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο γυναικείων ενδυμάτων) για το φορολογικό έτος 2016, κύριος φόρος ποσού 10.476,98€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 5.238,49€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.313,97€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 17.029,44€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυσάλωσης ύλης 37.749,42€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της στο ποσό των 225.242,70€ έναντι δηλωθέντων ποσού 163.288,78€ και του κόστους πωληθέντων στο ποσό των 156.418,54€ έναντι δηλωθέντος ποσού 132.214,04€.

Με την υπ' αριθ./27.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος ποσού 30.529,60€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 15.264,80€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.944,96€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 50.739,36€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης 82.377,35€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της στο ποσό των 324.410,63€ έναντι δηλωθέντων ποσού 238.448,08€ και του κόστους πωληθέντων στο ποσό των 225.285,16€ έναντι δηλωθέντος ποσού 221.699,96€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 27/10/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου του.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων με τις προσβαλλόμενες πράξεις εις βάρος του με ΑΦΜ Ο έλεγχος αφορά στην ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας και εκ του λόγου αυτού ο προσφεύγων ούτε καθίσταται υπόχρεος ούτε στοιχειοθετείται ευθύνη του.
2. Μη νόμιμος ο διενεργηθείς έλεγχος υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή προσέφυγε σε έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας, μολονότι προσκομίστηκε το σύνολο των λογιστικών αρχείων της ατομικής της επιχείρησης πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί εκπρόθεσμης προσκόμισης των λογιστικών αρχείων.
3. Παράνομες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Τα αποτελέσματα του ελέγχου βασίζονται σε υπεύθυνη δήλωση τρίτου προσώπου (του συζύγου της προσφεύγουσας) για το μέσο ποσοστό μικτού κέρδους το οποίο ενήργησε χωρίς εξουσιοδότηση από την προσφεύγουσα.
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Έλλειψη αιτιολογίας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώως έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 1 του ΚΦΔ 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 τις ανωτέρω διατάξεις, προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώως έννομο συμφέρον. Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, σε περίπτωση έκδοσης καταλογιστικής διοικητικής πράξης σε βάρος φυσικού προσώπου νομιμοποιείται ενεργητικά ν' ασκήσει προσφυγή κατά της πράξης, το φυσικό πρόσωπο το βαρυνόμενο με την καταβολή του ποσού, το οποίο έχει, κατ' άρθρα 63 του ΚΦΔ και 64 του ΚΔΔ, προσωπικό και άμεσο, έννομο προς τούτο συμφέρον.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου...».

Επειδή, με το άρθρο 37 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές

πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου... Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1195/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με την καταχώριση της φορολογικής οφειλής ή της απαίτησης του φορολογουμένου (της συζύγου), όπως προκύπτει κατόπιν έκδοσης πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και διευκρινίστηκε ότι: «...5. Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου, τον οποίο αφορά η σχετική εντολή ελέγχου και ο οποίος είναι αυτός που υποχρεούται στην καταβολή, φόρου τέλους, εισφοράς ή χρηματικής κύρωσης ή δικαιούται την επιστροφή φόρου, τέλους ή εισφοράς. 6. Επομένως για τις περιπτώσεις που η σχετική εντολή ελέγχου αφορά μόνο τη σύζυγο ανεξαρτήτως εάν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις οι σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ανεξαρτήτως εάν στη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος περιλαμβάνονται στα σχετικά πεδία και τα εισοδήματα του συζύγου, καθώς η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδεται και στο όνομα του συζύγου, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τον διενεργηθέντα έλεγχο που αφορά στη σύζυγο, βεβαιώνεται «στον φορολογούμενο» δηλαδή στον υπόχρεο καταβολής φόρου τέλους, εισφοράς κ.λπ. δηλαδή εν προκειμένω στη σύζυγο...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σε βάρος της προσφεύγουσας με ΑΦΜ, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και βεβαιώθηκαν οι αναλογούντες φόροι και τα επιβληθέντα πρόστιμα. Στις εν λόγω πράξεις συμπεριλήφθηκαν στα σχετικά πεδία και τα στοιχεία και εισοδήματα του έτερου προσφεύγοντος με ΑΦΜ, ως συζύγου της ελεγχόμενης. Ωστόσο, με τις εν λόγω πράξεις καθορίστηκε ότι υπόχρεη στο φόρο εισοδήματος που προέκυψε από το διενεργηθέντα έλεγχο είναι η προσφεύγουσα, στην οποία και βεβαιώθηκε η σχετική φορολογική οφειλή, ενώ ο προσφεύγων δεν χαρακτηρίστηκε ως συνυπόχρεο ή αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο.

Συνεπώς, οι υπό κρίση πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που έχουν εκδοθεί σε βάρος αποκλειστικά και μόνον της πρώτης εκ των προσφευγόντων με ΑΦΜ και

συζύγου του συμπροσφεύγοντος με ΑΦΜ , **απαραδέκτως προσβάλλονται** από τον τελευταίο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής προστίμων σε βάρος του συζύγου της απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».*

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι

ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με την απόφαση ΣΤΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 565/2008, ΣΤΕ 1509/2013).

Επειδή, με το άρθρο 3 της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.04.2017) ορίζεται ότι: «...3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο...».

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 5 της ίδιας απόφασης ορίζεται ότι: «Αντίγραφο της απόφασης, η οποία αποτελεί εκτελεστό τίτλο, αποστέλλεται άμεσα και στην αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 περ. η' του ΚΦΔ και το άρθρο 4 παρ. 5 της ΠΟΛ.1064/2017, η απόφαση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί εκτελεστό τίτλο και συνεπώς είναι δεσμευτική για

τη Φορολογική Αρχή υπό την έννοια της συμμόρφωσης με το αιτιολογικό και της εκτέλεσης του διατακτικού της.

Επειδή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής οφείλει να περιορίζεται αποκλειστικώς σε επανεξέταση των προσβαλλομένων πράξεων και όχι σε έλεγχο που πρέπει να διενεργείται στο στάδιο εκδόσεως της αρχικής διοικητικής πράξης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε. (Δ.ΟΡΓ.Α1125859 ΕΞ 2020, ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020), η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, ήτοι ένα ad hoc συνεστημένο όργανο, διαφοροποιημένο από το πρωτοβάθμιο, εκδόσαν την προσβαλλόμενη πράξη, όργανο (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο), υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., έχουσα αρμοδιότητα να επανεξετάζει τις πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης σε σύντομες προθεσμίες, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, που δεν περιλαμβάνεται στη δομή της φορολογικής διοίκησης, όπως εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή (ΕΛ.ΚΕ). Στόχος της ενδικοφανούς προσφυγής είναι η θεραπεία της διοικητικής πράξης από τυπικές και ουσιαστικές πλημμέλειες, αλλά και η ισχυροποίηση της αιτιολογίας της, με επακόλουθη συνέπεια την αποτελεσματικότερη και δικαιότερη λειτουργία της Δημόσιας Διοίκησης.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα...».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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...».

Επειδή, βάσει της ανωτέρω διάταξης, με την οποία εκπληρώνεται η συνταγματική επιταγή περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου πριν από την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, ο ελεγχόμενος δύναται να εκφράσει τις απόψεις του αποκλειστικά εγγράφως, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων. Μετά το πέρας της προθεσμίας είναι στην ευχέρεια της Φορολογικής Διοίκησης να λάβει τυχόν υπόμνημα του υπόχρεου (Πανταζόπουλος Π. σε Φωτόπουλος Ι. κ.ά., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν.4174/2013, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 704).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ./15.03.2022 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και στοιχείων. Η προσφεύγουσα, διά του συζύγου της, προσκόμισε τα σχετικά φορολογικά στοιχεία, δίχως να συμπεριλάβει τα αντίγραφα των λογιστικών αρχείων της και συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ./11.05.2022 πρακτικό συνάντησης. Λόγω της μη προσκόμισης των

λογιστικών αρχείων, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματός της από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και προέβη στην εφαρμογή της προβλεπόμενης από την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών. Κατόπιν εφαρμογής της προαναφερθείσας έμμεσης τεχνικής, συντάχθηκε το υπ' αριθ./13.09.2022 σημείωμα διαπιστώσεων (άρθρου 28 ν.4174/2013) με τα αποτελέσματα του ελέγχου και οι σχετικοί προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου. Κατόπιν ηλεκτρονικής κοινοποίησης των ανωτέρω, στις 13/09/2022, στην προσφεύγουσα, ο λογιστής της απέστειλε με ηλεκτρονική αλληλογραφία, αρχικά, στις 15/09/2022, τα λογιστικά αρχεία της φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 04/08/2016 και ακολούθως, στις 20/09/2022, το σύνολο των λογιστικών αρχείων. Επιπροσθέτως, επί του ανωτέρω σημειώματος, η προσφεύγουσα υπέβαλε, εκπροθέσμως, μέσω του λογιστή της , στις 11/10/2022, το υπ' αριθ. πρωτ...../2022 υπόμνημά της, ήτοι μετά την παρέλευση της εικοσαήμερης προθεσμίας της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με συνημμένα τα αρχεία απογραφών, μισθοδοσιών και παγίων των ελεγχόμενων ετών 2016 και 2017. Με το ανωτέρω υπόμνημα η προσφεύγουσα ζητούσε να γίνει αυτό δεκτό και να εκτιμηθούν τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία υποστηρίζοντας ότι λόγοι ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα σοβαρό θέμα ιατρικής φύσεως της συζύγου του λογιστή εμπόδισε τον τελευταίο να προσκομίσει εγκαίρως όλα τα λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί το εισόδημά της με έμμεσο τρόπο. Η ελεγκτική αρχή δεν έκανε δεκτό το αίτημά της με το αιτιολογικό ότι ουδέποτε η προσφεύγουσα αιτήθηκε την παράταση των προθεσμιών και ότι οι λόγοι ανωτέρας βίας δε συνέτρεχαν στο πρόσωπό της, συντάσσοντας, στις 27/10/2022, την σχετική έκθεση ελέγχου και εκδίδοντας αυθημερόν τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο διενεργηθείς έλεγχος είναι μη νόμιμος υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή προσέφυγε σε έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματός της, μολονότι προσκομίστηκε το σύνολο των λογιστικών αρχείων της ατομικής της επιχείρησης πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι το σύνολο των βασικών λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, όπως αυτά ορίζονται από την παρ. 12 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ήτοι τα βιβλία εσόδων – εξόδων, προσκομίστηκαν στις 20/09/2022, όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου, ήτοι εντός 7 ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, το δε υπόμνημά της

με συνημμένα τα αρχεία απογραφών, μισθοδοσιών και παγίων στις 11/10/2022, ήτοι σε σύντομο διάστημα (7 ημερών) από την παρέλευση της εικοσαήμερης προθεσμίας του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και σε κάθε περίπτωση 16 ημέρες πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, στις 27/10/2022.

Επομένως, υφίστατο επαρκές χρονικό διάστημα για την ελεγκτική αρχή προκειμένου να συνεκτιμήσει τα νέα στοιχεία, να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις, να συντάξει την έκθεση ελέγχου, να εκδώσει τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και να τις κοινοποιήσει, εντός εύλογου χρόνου, καθώς δεν τίθετο άμεσα θέμα παραγραφής. Τα δε από 20/09/2022 προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία (εσόδων – εξόδων), σε συνδυασμό με τα από 11/10/2022 προσκομισθέντα αρχεία απογραφών, μισθοδοσιών και παγίων έθεταν τον έλεγχο σε νέα βάση και λαμβάνοντας υπόψη ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δεν μπορεί να προβεί σε πρωτοβάθμιο έλεγχο αυτών, δηλαδή δε μπορεί να προβεί η ίδια το πρώτον σε ελεγκτικές επαληθεύσεις δίχως να υφίσταται η εξέταση και η συνεκτίμησή τους από το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο, στη συγκεκριμένη περίπτωση τηρήθηκε πλημμελώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί πλημμελειών κατά την ελεγκτική διαδικασία, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρεκούσης της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών*».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ΚΦΔ 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:...*
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...».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./11.07.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την **ακύρωση** των υπ' αριθ./27.10.2022 και/27.10.2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, αντίστοιχα, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Καλείται ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους προσφεύγοντες.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.