



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 19-2-2015

Αριθμός απόφασης: 665

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 28-11-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου -, κατά της με αρ./2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αρ./2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της από οικείας έκθεσης ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 19/02/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 28-11-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 7.617,10€, πλέον 9.140,52€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 16.757,62€, για το οικ. έτος 2009.

Με την υπ' αριθ. /2014 εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ανατέθηκε σε ελεγκτές του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η διενέργεια μερικού ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα στις χρήσεις 2009(οικ.2010), 2010(οικ.2011) και 2011(οικ.2012) που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 § 3 Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του Ν. 3888/2010 και ισχύει), καθώς ο προσφεύγων απέστειλε στο εξωτερικό, στις, ένα έμβασμα ποσού 410.000,00 € και στις, ένα έμβασμα ποσού 225.000,00€.

Τα εν λόγω εμβάσματα απεστάλησαν στο εξωτερικό, από κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας, ο οποίος ανήκε στους εξής συνδικαιούχους: α) του (προσφεύγοντα), β) του (πατέρα), γ) (μητέρα) και δ) του (αδελφή του προσφεύγοντα).

Από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφού λήφθηκαν υπόψη τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω εμβάσματα απεστάλησαν στο εξωτερικό από τον, πατέρα του προσφεύγοντα και όχι από τον προσφεύγοντα

Πέραν των ανωτέρω, επειδή κατά την διενέργεια του ελέγχου των χρήσεων 2009,2010 & 2011, διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα και σε προγενέστερες χρήσεις, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθμό Δ6Α 1036682ΕΞ2014 (ΦΕΚ 478Β - Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής, όπως ισχύει), η με αριθμ. εντολή /2014, προκειμένου να επεκταθεί η διενέργεια του μερικού ελέγχου και στις χρήσεις 2007(οικ. 2008) και 2008(οικ. 2009).

Ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ. /2014 ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ακριβή φωτοαντίγραφα τραπεζικών εγγράφων και συγκεκριμένα:

1) Το από Δελτίο Ανάληψης της Τράπεζας, 50.000,00€, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, από τον

2) Το από Δελτίο Κατάθεσης της Τράπεζας, 50.000,00€, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό με επωνυμία καταθέτη: του

3) Το από Δελτίο Ανάληψης της Τράπεζας, 45.000,00€, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, από τον

4) Το από Δελτίο Κατάθεσης της Τράπεζας, 45.000,00€, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό με επωνυμία καταθέτη: του

5) Το από Δελτίο Ανάληψης της Τράπεζας, 45.000,00€, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, από τον

6) Το από Δελτίο Κατάθεσης της Τράπεζας, 45.000,00€,

στον υπ' αριθμ. λογαριασμό με επωνυμία καταθέτη:
..... ΤΟΥ

7) Το από Δελτίο Ανάληψης της Τράπεζας, 47.000,00€,
από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, από τον

8) Το από Δελτίο Κατάθεσης της Τράπεζας, 47.000,00€,
στον υπ' αριθμ. λογαριασμό με επωνυμία καταθέτη:
..... ΤΟΥ

9) Το από Δελτίο Ανάληψης της Τράπεζας, 45.000,00€,
από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, από τον

10) Το από Δελτίο Κατάθεσης της Τράπεζας, 45.000,00€, στον
υπ' αριθμ. λογαριασμό με επωνυμία καταθέτη:
..... ΤΟΥ

11) Το από Δελτίο Ανάληψης της Τράπεζας, 49.000,00€,
από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, από τον

12) Το από Δελτίο Κατάθεσης της Τράπεζας,
49.000,00€, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό με επωνυμία καταθέτη:
..... ΤΟΥ

Σε κάθε ένα από τα ανωτέρω Δελτία Κατάθεσης και Δελτία Ανάληψης υπάρχει σχετική
βεβαίωση της Τράπεζας, σύμφωνα με την οποία βεβαιώνεται το όμοιο της υπογραφής του
«..... ΤΟΥ

13) Την από και με αρ. πρωτ. βεβαίωση της
τράπεζας, σύμφωνα με την οποία τηρούνται στην Τράπεζά της οι εξής κοινοί
λογαριασμοί ταμειυτηρίου: **α)** ο υπ' αριθμ. με δικαιούχους τους:
..... (πατέρα) και (μητέρα)
και **β)** ο υπ' αριθμ. με δικαιούχους τους: **1)**
..... (προσφεύγοντα), **2)** (πατέρα), **3)**
..... (μητέρα) και **4)** (αδελφή).

Εν συνεχεία, στις απεστάλη στην Υπηρεσία μας, από τον πληρεξούσιο
δικηγόρο, η με αρ. πρωτ.
..... βεβαίωση της Τράπεζας
(κατάστημα), σύμφωνα με την οποία
οι παρακάτω καταθέσεις στον κοινό λογαριασμό ταμειυτηρίου, με αρ.,
ήτοι: **1)** 50.000,00€ στις,

2) 45.000,00€ στις,

3) 45.000,00€ στις,

4) 47.000,00€ στις,

5) 45.000,00€ στις και

6) 49.000,00€ στις, πραγματοποιήθηκαν από τον
..... (πατέρα του προσφεύγοντα), του οποίου, το όμοιο της υπογραφής βεβαιώνεται
με την σχετική σφραγίδα της τράπεζας, που έχει τεθεί στα «Δελτία κατάθεσης». Επιπλέον,
αναφέρεται ότι, ως όνομα καταθέτη εμφανίζεται αυτό του διότι είναι ο πρώτος
δικαιούχος του κοινού ως άνω λογαριασμού. Η ανωτέρω βεβαίωση έλαβε από την Υπηρεσία μας,
αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ ΕΙ 2015 ΕΜΠ./2015 εισερχομένου εγγράφου

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων ή την τροποποίησή τους με επιμερισμό των αδικαιολόγητων χρηματικών ποσών, ισομερώς σε όλους τους συνδικαιούχους, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης από τον νόμο διαδικασίας.

2) Έκδοση δύο εντολών ελέγχου από διαφορετική φορολογική αρχή, με διαφορετικό φορολογικό αντικείμενο και διαφορετικά οικ. έτη.

3) Για την δεύτερη εντολή ελέγχου, δεν του κοινοποιήθηκε Σημείωμα Διαπιστώσεων. - Στέρηση του Συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος, που συνεπάγεται ακυρότητα των σχετικών διοικητικών πράξεων.

4) Για κάθε εντολή ελέγχου θα πρέπει να συντάσσεται μία μόνο έκθεση ελέγχου.

5) Στερείται αιτιολογίας η έκθεση ελέγχου.

6) Κύριος τροφοδότης του λογαριασμού ο πατέρας του. Ο ίδιος ήταν φοιτητής και στερείτο δικών του εισοδημάτων.

7) Αστήρικτο και αβάσιμο, η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό να ανήκει μόνο στο ένα φυσικό πρόσωπο.

8) Ισομερής επιμερισμός των χρηματικών ποσών σε όλους τους συνδικαιούχους.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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.

Επειδή, το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε, με το οποίο παρέχονται οι απαραίτητες ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων ορισμένων άρθρων, μεταξύ αυτών και του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ), αναφέρει ότι:

« 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.»

Επειδή με την υπ' αριθ./2014 εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ανατέθηκε σε ελεγκτές του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η διενέργεια μερικού ελέγχου, από το γραφείο, για τις χρήσεις 2009(οικ. 2010), 2010(οικ. 2011) & 2011(οικ. 2012), για τον οποίο, αιτία απετέλεσε η αποστολή από τον προσφεύγοντα εμβασμάτων στο εξωτερικό, ήτοι:ένα έμβασμα ποσού 410.000,00 € και στις, ένα έμβασμα ποσού 225.000,00€.

Κατά την διενέργεια του ελέγχου όμως, διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα, σε σχέση με τις δηλώσεις που είχε υποβάλλει και για τις χρήσεις 2007(οικ. 2008) και 2008(οικ. 2009). Για τον λόγο αυτό εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., {σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθμό Δ6Α 1036682ΕΞ2014 (ΦΕΚ 478Β) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής όπως ισχύει}, η με αριθμ. εντολή/2014 με την οποία ανατίθετο στους ίδιους ελεγκτές, η διενέργεια μερικού ελέγχου από το γραφείο, στην φορολογία εισοδήματος Φ.Π, για τις χρήσεις 2007(οικ.2008) και 2008(οικ.2009), που δεν περιλαμβάνονταν στην αρχική εντολή.

Στην δεύτερη αυτή εντολή, αναγράφεται η εξής παρατήρηση: «Στα πλαίσια του ελέγχου βάσει της α/α/2014 εντολής, προέκυψαν φορολογικές οφειλές για τα έτη 2007 & 2008. Έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 § 3 Ν.2238/1994 ΚΦΕ, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013.»

Από όλα τ' ανωτέρω, προκύπτει ότι και οι δυο εντολές αφορούν έλεγχο της ίδιας φορολογικής αρχής, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από τους ίδιους ελεγκτές, για τον ίδιο φορολογούμενο, με το ίδιο φορολογικό αντικείμενο. Η εντολή με αριθμ./2014 αποτελεί επέκταση της αρχικής εντολής με αριθμ./2014, ως προς τα ελεγχόμενα έτη 2007-2008 (οικονομικά έτη 2008-2009) και συνεπώς, ορθά συντάχτηκε μία έκθεση ελέγχου.

Επειδή στις και βάσει της αρχικής εντολής, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά των υπ' αριθμ. &/2014 προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 για τις διαχ/κές περιόδους 2010(οικ. 2011) και 2011(οικ. 2012), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013

Επειδή όμως, βάσει της δεύτερης εντολής, δεν κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος Φ.Π. της ελεγχόμενης χρήσης 2008(οικ. 2009), μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και την φορολογική οφειλή, καθώς και τα σχετικά στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει, εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης, εγγράφως τις απόψεις του.

Επειδή από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου ο προσφεύγων στερήθηκε του δικαιώματος να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς υπεράσπιση των ισχυρισμών του.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28 &1 του Ν. 4174/2013, η προσβαλλόμενη πράξη είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθεί. Ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, λόγων.

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ,/2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω τυπικής πλημμέλειας και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση της νέας πράξης εξαιτίας της ακύρωσης αυτής, ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).