



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

26/09/2016

Αριθμός απόφασης: 3271

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1282/2013 (ΦΕΚ 54/Β'/16.01.2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 239/17-02-2015).

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

4. Την υπ' αρ. ΠΟΛ 1192/12.8.2014 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της υποπαραγράφου 1β' του άρθρου 232 του ν.4281/2014 (ΦΕΚ 160Α'/8.8.2014) «Μέτρα στήριξης ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις», αναφορικά με την αναστολή της προθεσμίας για την άσκηση της προβλεπόμενης από

το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη μετονομασθείσας σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών), καθώς και της προθεσμίας για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών από την ως άνω Υπηρεσία, κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

5. Την ΠΟΛ 1144/03-07-2015 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών για την «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

6. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση «για παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

7. Την από 27/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28-04-2016 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας , ΑΦΜ 0....., που εδρεύει στη Αττικής, τουτου , ΑΦΜ 0....., κατοίκουΑττικής, οδός , ήδη και τηςτου , ΑΦΜ , κατοίκου Βουλιαγμένης Αττικής, οδόςκατά των υπ' αριθμ.: α)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, β)/2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα, γ)/30.03.2016 πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και δ)/30.03.2016 πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

8. Τις υπ' αριθμ.: α)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και β)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2016 των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση ,καθώς και την από 24/03/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

9. Την από 30/03/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, σχετικά με την ανωτέρω εταιρεία και βάσει αυτής εκδοθείσες πράξεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.

10. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

11. Την εισήγηση των ορισθέντων υπαλλήλων του Τμήματος Α 3 και του Τμήματος Β2 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28-04-2016 ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας , β)του και γ)του , 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:

1) Με την υπ' αριθμ. :

...../2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 326.811,14 €, πλέον 392.173,37€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών των φορολογικών περιόδων 01/07/2012 - 30/09/2012 και 01/10/2012 - 31/12/2012 κατόπιν ελέγχου βάσει του άρθρου 50 του Ν 2859/2000, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε τις οικείες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

2) Με την υπ' αριθμ. :

...../2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 2 περ. ε' σε συνδυασμό με τις διατάξεις άρθρου 54 § 1 περ. ε'.

Η παράβαση αφορά την μη συνεργασία κατά την διάρκεια του ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό πρωτ./20-01-2016 πρόσκλησης περί προσκόμισης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας.

3) Με την με αρ./30-03-2016 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εφαρμόστηκαν σε βάρος της πρώτης και του δεύτερου εκ των προσφευγόντων τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, λόγω της διαπίστωσης – ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου– ότι η συγκεκριμένη εταιρία κατά την ελεγχόμενη χρήση 2012 δεν απέδωσε στο Δημόσιο ΦΠΑ, ύψους που υπερβαίνει τα όρια του παραπάνω άρθρου και νόμου, σύμφωνα με την από 30/03/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ανωτέρω Υπηρεσίας, που συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.

Την ίδια δε ημέρα εκδόθηκε και η με αρ./30.03.2016 πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σε βάρος της πρώτης και της τρίτης εκ των προσφευγόντων, βασισμένη στην ίδια από 30/03/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου.

Σημειωτέον ότι η προσφεύγουσα εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση ήδη από τις 31/12/2012.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο βάσει της υπ' αριθμ. /11/2015 εντολής προσωρινού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 24/03/2016 έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ (Ν 2859/2000), της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/07/2012 - 30/09/2012 και 01/10/2012 - 31/12/2012. Δεδομένου ότι δεν κατέστη δυνατός ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, καθόσον αυτά δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο κατόπιν της με αριθμό πρωτ.

...../20-01-2016 πρόσκλησης, που απεστάλη ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή, τόσο στη τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της εταιρείας όσο και στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση του διαχειριστή – εκκαθαριστή, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές με βάση την υποβληθείσα με αριθμό/2013 δήλωση φόρου εισοδήματος χρήσης 2012, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 2859/2000. Για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/03/2012 και 01/04-30/06/2012 υπεβλήθησαν από την προσφεύγουσα εταιρεία οι με α/α/2012 και/2012 περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ αντίστοιχα.

Οι ως άνω προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και τον επανέλεγχο με βάση τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Έλλειψη προδικασίας – Μη νόμιμη κοινοποίηση πράξεων.

2) Ακυρότητα πράξεων – Έκθεσης ελέγχου. Διενεργήθηκε μερικός – προσωρινός έλεγχος που όμως δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν 4174/2013, υπό το καθεστώς του οποίου αυτός διενεργήθηκε.

3) Παράβαση νόμου. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της προσωρινής πράξης προσδιορισμού φόρου, όπως προκύπτει από το ένδικο Σημείωμα Διαπιστώσεων και την Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου ΦΠΑ, επί των οποίων στηρίχθηκε η έκδοση των προσβαλλόμενων, δεν εφάρμοσε την διάταξη του άρθρου 50 παρ. 2 του Ν 2859/2000, αφού για να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη, αφενός δεν έλαβε υπόψη της, ως όφειλε, την υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ τελευταίου τριμήνου του 2011 (ώστε να εκπληρωθεί η προϋπόθεση του νόμου περί τριών (3) προηγούμενων φορολογικών περιόδων), αφετέρου δεν έλαβε υπόψη της τον μέσο όρο των συντελεστών φόρου, που προέκυψαν από τις αντίστοιχες δηλώσεις, αλλά προσδιόρισε αυθαίρετα, χωρίς να δικαιολογεί και να αποδεικνύει με συγκεκριμένα στοιχεία την κρίση της, το ποσό του φόρου, με βάση τα ετήσια συνολικά στοιχεία πωλήσεων (3.310.796,75 ευρώ) και τα εξαμηνιαία αντίστοιχα στοιχεία αγορών (1.737.621,48 ευρώ), όπως αυτά προέκυπταν από τις αντίστοιχες περιοδικές, εκκαθαριστικές και φορολογικές δηλώσεις. Αντίθετα αν εφάρμοζε τον νόμο και την αρχή του μέσου όρου των κρίσιμων περιοδικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν, το χρεωστικό υπόλοιπο της οφειλής θα είχε διαμορφωθεί στο ποσό των 34.004 ευρώ και όχι στο παράνομο και αυθαίρετα προσδιορισθέν 326.811,14 ευρώ. Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013 προκύπτει και έγινε αποδεκτό ως σύνολο αγορών εμπορευμάτων το ποσό των 2.988.006,80 ευρώ με αντίστοιχο σύνολο εσόδων 3.246.992,96 ευρώ, στοιχεία που αντιστοιχούν τόσο στις μη κατατεθείσες περιοδικές δηλώσεις, τα οποία όμως δεν ελήφθησαν υπόψη από τη φορολογική αρχή.

4) Έλλειψη – πλημμελής αιτιολογία. Το Σημείωμα Διαπιστώσεων δεν αρκεί να εμφανίζει το ύψος της φορολογικής υποχρέωσης, αλλά πρέπει να περιλαμβάνει εκείνα τα στοιχεία τα οποία άγουν σε διαφοροποίηση της προσδιοριζόμενης οφειλής εν συγκρίσει με αυτήν που απορρέει από την οικεία δήλωση και να αιτιολογεί τον τρόπο με τον οποίο τα στοιχεία αυτά στηρίζουν την εν

λόγω διαφοροποίηση. Ελλείπει πλήρους αιτιολογίας στερείται ο φορολογούμενος της δυνατότητας ανταποδείξεως.

5) Ειδικότερα οι προσφεύγοντες ζητούν να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν οι με αρ. πρωτ. και/30.03.2016 Πράξεις Διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, χωρίς ωστόσο να προβάλλουν συγκεκριμένους ισχυρισμούς για το εν λόγω αίτημα.

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περ. α' του άρθρου 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 24 του Ν 4174/2013, 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. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το

φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 4174/2013, 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή στην με αριθμό/02-11-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ως είδος ελέγχου αναγράφεται “ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ”.

Επειδή η από 24/03/2016 οικεία έκθεση ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φέρει τον τίτλο έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ (N 2859/2000).

Επειδή στην ως άνω έκθεση ελέγχου και ειδικότερα στο κεφάλαιο “ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ (ΕΛΕΓΧΟΥ) – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΠΑ” ο έλεγχος αναφέρεται ότι:

« Με βάσει την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος α/α/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 και λαμβάνοντας υπ’ όψιν το άρθρο 50 ν 2859/2000 ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της συγκεκριμένης χρήσης σε 3.368.586,74 ευρώ. Από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ πρώτου τριμήνου και δευτέρου τριμήνου του 2012 τα ποσά $29.707,33 + 28.082,58 = 57.789,91$ αφορούν εκροές απαλλασσόμενες του ΦΠΑ. Άρα τελικά προσδιορισθέντες φορολογητέες εκροές ελέγχου : $3.368.586,74 - 57.789,91 = 3.310.796,83$ ευρώ.»

Επειδή με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης στ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν 4174/2013 και τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 1 του ν.4174/2013, από 01/01/2014 διενεργείται «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση, ενώ τόσο η με αριθμό/02-11-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, όσο και η από 24/03/2016 οικεία έκθεση ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας αναφέρουν προσωρινό έλεγχο.

Επειδή ο έλεγχος δεν ακολούθησε την διαδικασία που προβλέπεται από τις ως άνω διατάξεις του ν. 4174/2013, αλλά προσδιόρισε τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν 2859/2000, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η φορολογική αρχή διενήργησε προσωρινό έλεγχο που όμως δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν 4174/2013, είναι βάσιμος.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η έρευνα των λοιπών ισχυρισμών των προσφευγόντων.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§§1 και 2 περίπτωση 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:

α) ...

β) ...

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.»

Β) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. **6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 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.

Γ) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης 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 επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επί των ισχυρισμών δε των προσφευγόντων για ακύρωση των υπ' αρ. και/30.03.2016 πράξεων διασφάλισης έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, «5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει παραβάσεις φοροδιαφυγής κατά την έννοια των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 αθροιστικά άνω του ποσού των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ή κατά την έννοια των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κώδικα εφόσον η αξία των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, μπορεί βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, όπως ισχύει: «6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από την τέλεση της παράβασης και εφεξής, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 και κατά την τέλεση αυτής στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κώδικα.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα εξειδικεύονται τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μέτρα αίρονται εν όλω ή εν μέρει και οι περιπτώσεις μη εφαρμογής τους, προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησης αυτών και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα. Η προθεσμία και η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Κώδικα, δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων, εφαρμοζόμενων αναλογικά των οριζόμενων στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου.».

Επειδή, περαιτέρω, με το άρθρο 4, παρ. 1 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι «Για την εφαρμογή των μέτρων της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, συντάσσεται άμεσα, από την αρμόδια για την έκδοση των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών και εισφορών ή των πράξεων επιβολής προστίμων φορολογική αρχή, πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με την Ειδική Έκθεση Ελέγχου...Η ως άνω πράξη κοινοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με αντίγραφο της σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου στον παραβάτη και στα πρόσωπα της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως εξειδικεύονται με το άρθρο 2 της παρούσας».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1255/2015 Εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των ν.4337/15 και 4342/2015 σχετικά με την επιβολή μέτρων για τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος, ορίζεται ότι: «Τέλος, σε σχέση με τα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα επισημαίνεται ότι έχει εκδοθεί η αριθ. ΠΟΛ 1282/31.12.2013 [...] Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την αριθ. ΠΟΛ 1038/30.01.2015 [...] Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., οι διατάξεις της οποίας συνεχίζουν και ισχύουν κατά το μέρος που τυγχάνουν εφαρμογής κατόπιν των ανωτέρω τροποποιήσεων.».

Επειδή, καταρχήν, όσον αφορά τις με αρ. πρωτ. και/30.03.2016 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013 και της παραγράφου παρ. 1 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται από την Φορολογική Αρχή κάθε φορά που αυτή διαπιστώνει, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, παραβάσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 και δι' αυτής επιβάλλονται σε βάρος των παραβατών τα ως άνω προληπτικά ή διασφαλιστικά του Δημοσίου συμφέροντος μέτρα.

Επειδή, όμως, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η μεν προσβαλλόμενη με αρ. πρωτ./30.03.2016 πράξη διασφάλισης εκδόθηκε βάσει της από 30/03/2016 ειδικής έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ενώ παράλληλα σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρίας «.....», με ΑΦΜ 0..... είχαν ήδη ληφθεί τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου με την προσβαλλόμενη με αρ. πρωτ./30.03.2016 πράξη διασφάλισης, ερειδομένης επί της ίδιας από 30/03/2016 Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, που είχε συνταχθεί για την ίδια παράβαση και με αφορμή τον ίδιο έλεγχο.

Επειδή εν προκειμένω η Φορολογική Αρχή δεν συμπεριέλαβε, ως όφειλε, στην αρχική με αρ. πρωτ./30.03.2016 πράξη διασφάλισης και την τρίτη προσφεύγουσα, ως πρόσωπο εις βάρος του οποίου, λαμβάνονται τα μέτρα διασφάλισης, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε εξέδωσε την με αρ. πρωτ./30.03.2016 προσβαλλόμενη πράξη ως συμπληρωτική της αρχικής, η δεύτερη αυτή πράξη διασφάλισης καθίσταται ακυρωτέα.

Επειδή με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθ. 63 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

- 1) Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-04-2016 ενδικοφανούς προσφυγής: α) της εταιρείας, ΑΦΜ, β)του, ΑΦΜ 0..... και γ) του, ΑΦΜ, για τυπικούς λόγους, ως προς το σκέλος που αφορά την με αριθμό/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και την με αριθμό/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ενεργήσει σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.
- 2) Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./28-04-21016 ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το σκέλος τους που αφορά την ακύρωση της με αρ./30.03.2016 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με την οποία εφαρμόστηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, σε βάρος α) της επιχείρησης «.....» (ΑΦΜ 0.....) και β) τουτου (ΑΦΜ 0.....) .

3) Την ακύρωση της με αρ. πρωτ./30.03.2016 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με την οποία γνωστοποιήθηκε η εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, σε βάρος α) της επιχείρησης «..... » (ΑΦΜ 0.....) και β) της (ΑΦΜ).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμοδίων 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).

1) ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Ως προς το σκέλος που αφορά το αίτημα περί ακύρωσης των με αρ. 157/2016 και με αρ. 150/2016 προσβαλλόμενων πράξεων.	Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η υπάλληλος	
Η Προϊσταμένη	ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης επανεξέτασης	
2) ΤΜΗΜΑ Β 2 ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ Ως προς το σκέλος που αφορά το αίτημα περί ακύρωσης των με αρ. 19870/30.03.2016/19884/30.03.2016 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με τις οποίες εφαρμόστηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου,	
Η υπάλληλος	
Η Προϊσταμένη του Τμήματος Β2	
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων	

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμοδίων 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).