



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

24/11/2014

Αριθμός απόφασης: 3737

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 26/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/26-09-2014 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα ΑΘΗΝΑ, οδός, κατά του υπ' αριθ./2014 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού οικονομικού έτους 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το υπ' αριθ./2014 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού οικονομικού έτους 2005, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 14/11/2014 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 26/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/26-09-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 το υπ' αρ./2014 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού οικονομικού έτους 2005, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας φόρος εισοδήματος ποσού 227.663,32 €, πλέον 273.159,98 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου καταλογίστηκε με το ως άνω προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./17-07-2014 εντολής μερικού ελέγχου (επιτόπιου) φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, λόγω επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 και συγκεκριμένα βάσει της υπ' αριθ./2013 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 7^ο Τριμελές).

Σύμφωνα με την ως άνω Απόφασή του το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Τμήμα 7^ο Τριμελές), ακύρωσε το υπ' αριθ./2006 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών και ανέπεμψε την υπόθεση στη Διοίκηση προκειμένου να διενεργηθούν τα νόμιμα σύμφωνα με το αιτιολογικό της, ότι το προσβαλλόμενο φύλλο υπογράφεται αναρμοδίως από όργανο, το οποίο δεν έχει εγκύρως εξουσιοδοτηθεί.

Κατόπιν της προαναφερόμενης απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, εξέδωσε την υπ' αριθ./17-07-2014 εντολή μερικού ελέγχου (επιτόπιου) φορολογίας εισοδήματος, για επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004.

Όπως προκύπτει από το αριθ. πρωτ./04-11-2014 (ΔΕΔ/04-11-2014) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, κατόπιν διενέργειας της επανάληψης διαδικασίας βάσει της ως άνω δικαστικής απόφασης, εκδόθηκε το υπ' αριθ...../2014 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Χολαργού, χωρίς να έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου επανάληψης διαδικασίας. Από τη Φορολογική Αρχή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου με την προϋπάρχουσα έκθεση (την από 25/01/2006 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 του Ν 2238/94 και ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 & ΠΟΛ. 1081/05 του ελεγκτή του Δ.Ε.Κ. Αθηνών).

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη κα ως αντικλήτου της προσφεύγουσας Κοινοπραξίας την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2014 ΕΜΠ/03-11-2014 κλήση σε ακρόαση, με την οποία καλέσαμε την προσφεύγουσα σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος στην Υπηρεσία μας το αργότερο μέχρι την 07/11/2014, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της για την απόδειξη των προβαλλόμενων με την ενδικοφανή της προσφυγή λόγων, καθώς επίσης και επί των νέων στοιχείων που επικαλείται και ειδικότερα της υπ' αριθ./2014 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 12^ο Τριμελές) με την οποία, όπως ισχυρίζεται, έγινε δεκτή στη ουσία της η από 12.4.2006 προσφυγή της, κατά του υπ' αριθ./2006 φύλλου ελέγχου του

Προϊσταμένου του ΔΕΚ Αθηνών, οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003) προσκομίζοντας αντίγραφο της εν λόγω απόφασης, καθώς και κάθε επιπλέον σχετικό αποδεικτικό στοιχείο.»

Επί της κλήσης σε ακρόαση η προσφεύγουσα εξέφρασε γραπτώς τις απόψεις της με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2014ΕΜΠ/11-11-2014 έγγραφο που υπεβλήθη στην Υπηρεσία μας, στο οποίο αναφέρει ότι:

α) Η φορολογική Αρχή στο πλαίσιο επανάληψης διαδικασίας, δεν διενήργησε έλεγχο, ούτε συνέταξε έκθεση ελέγχου, όλα τα στοιχεία τα οποία προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας και τα οποία επικαλείται (Σχετ. 1-20), συνιστούν νέα πραγματικά περιστατικά τα οποία δεν ελήφθησαν υπόψη από τη φορολογική Αρχή και για αυτό το λόγο πρέπει να αξιολογηθούν από την Υπηρεσία μας.

β) Η υπ' αριθ./2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 12^ο Τριμελές), με την οποία έγινε δεκτή στην ουσία της η από 12-4-2006 προσφυγή κατά του υπ' αριθ./2006 φύλλου ελέγχου του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Αθηνών, οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003) βρίσκεται στο στάδιο της καθαρογραφής και θα προσκομιστεί στην Υπηρεσία μας άμεσα μετά την κοινοποίησή της.

Επίσης στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού την αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2014 ΕΜΠ/03-11-2014 ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων, με το ακόλουθο περιεχόμενο:

«Στο φάκελο της υπόθεσης που μας αποστέilate και αφορά τη με αριθ. πρωτ./26-09-2014 ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ διαπιστώθηκαν ελλείψεις ως προς το έγγραφο των απόψεων της Υπηρεσίας σας καθώς και ως προς το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα:

1) Ελλείψεις ως προς το έγγραφο των απόψεων της Υπηρεσίας σας:

Η προσφεύγουσα Κοινοπραξία στην ως άνω ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι:

α) Με το υπ' αρ. .../2014 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος καταλογίστηκε σε βάρος της φόρος χωρίς την έκδοση και κοινοποίηση σχετικής εντολής ελέγχου.

β) Η φορολογική αρχή δεν κοινοποίησε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με αποτέλεσμα να στερηθεί η προσφεύγουσα το δικαίωμα να εκφράσει τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

γ) Η φορολογική αρχή εξέδωσε «φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος» και όχι πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

δ) Η φορολογική αρχή δεν συνέταξε και δεν κοινοποίησε νέα έκθεση ελέγχου, η οποία να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα στοιχεία και διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

ε) Η φορολογική αρχή δεν τήρησε την προβλεπόμενη διαδικασία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.

στ) Κατά τον χρόνο που η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του προσβαλλόμενου φύλλου ελέγχου είχε παρέλθει δωδεκάμηνο από την ημερομηνία κοινοποίησης της Δικαστικής απόφασης.

ζ) Με την υπ' αριθ./2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 12^ο Τριμελές) έγινε δεκτή στη ουσία της η από 12.4.2006 προσφυγή της, κατά του υπ' αριθ./2006 φύλλου ελέγχου του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Αθηνών, οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003).

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, κατά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας Κοινοπραξίας, έγινε δεκτό ότι το κύριο έργο που εκτέλεσε στο είναι ηλεκτρομηχανολογικό, ότι το δευτερεύων τεχνικό έργο δεν έχει αυτοτέλεια έναντι του πρώτου και κατόπιν της υπ' αριθ./1999 δήλωσης της προσφεύγουσας που υπεβλήθη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 7 του ν. 2238/94, συνεπάγεται η εξαίρεσή της από την φορολόγησή της με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 3 και 4 του ν. 2238/94.

2) Ελλείψεις στο περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης:

Στο φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης που απεστάλη στην Υπηρεσία μας δεν περιλαμβάνονται

α) Το αντίγραφο της σχετικής εντολής ελέγχου, το αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου, το αντίγραφο της πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου καθώς και το αντίγραφο του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

β) Το αποδεικτικό κοινοποίησης του υπ' αρ./2014 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος στη προσφεύγουσα Κοινοπραξία, ή ο αριθμός και την ημερομηνία του συστημένου εγγράφου.

γ) Το αντίγραφο της δικαστικής απόφασης βάσει της οποίας εκδόθηκε το υπ' αρ./2014 προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου από το οποίο να προκύπτει η ημερομηνία επίδοσής της στην Υπηρεσία σας.

δ) Το αντίγραφο της υπ' αριθ./2014 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών που αφορά το υπ' αριθ./2006 φύλλο ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Αθηνών, οικονομικού έτους 2004 εφόσον η εν λόγω απόφαση έχει επιδοθεί στην Υπηρεσία σας.

Ως εκ τούτου παρακαλούμε για την άμεση συμπλήρωση των ανωτέρω ελλείψεων και την εκ νέου αποστολή των σχετικών στοιχείων στην Υπηρεσία μας ήτοι:

α) της αποστολής των απόψεων σας σχετικά με τους προαναφερόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας Κοινοπραξίας, καθόσον δεν προκύπτουν από το από 03/10/2014 έγγραφο απόψεων του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας σας και

β) της αποστολής των προαναφερομένων αντιγράφων τα οποία δεν περιέχονται στο φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης που απεστάλη στην Υπηρεσία μας,

αρχικά με FAX και στη συνέχεια ταχυδρομικά, εντός δεσμευτικής προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών από τη λήψη του παρόντος, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περ. Β 3 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1069/2014.»

Η Δ.Ο.Υ. Χολαργού απέστειλε στην Υπηρεσία μας την αριθ. πρωτ./04-11-2014 (ΔΕΔ/04-11-2014) σχετική απάντηση, από την οποία προκύπτουν τα παρακάτω:

α) Έχει εκδοθεί η υπ' αριθ./17-07-2014 εντολή μερικού ελέγχου επιτόπιου, φωτοαντίγραφο της οποίας επισυνάπτεται.

β) Η υπ' αριθ. .../2013 Δικαστική Απόφαση επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού την 02/08/2013 και επομένως δεν έχει παρέλθει δωδεκάμηνο από την ημερομηνία επίδοσης (επισυνάπτεται φωτοαντίγραφο της πρώτης σελίδας της εν λόγω απόφασης το οποίο φέρει ως ημερομηνία επίδοσης την 02/08/2013).

γ) Το αντίγραφο της υπ' αριθ./2014 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών δεν έχει επιδοθεί στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των αποδεικτικών κοινοποίησης του υπ' αριθ...../2014 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 και της σχετικής έκθεσης ελέγχου προς τους εκπροσώπους της κοινοπραξίας και, τα οποία παρέλαβε ενυπόγραφα την 01/08/2014 ο κ.

Αντίγραφα της σχετικής έκθεσης ελέγχου, της πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου καθώς και του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου δεν απεστάλησαν στην Υπηρεσία μας, καθόσον όπως αναφέρεται στο ως άνω έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού δεν τηρήθηκε αυτή η διαδικασία, κοινοποιήθηκε μόνο η προϋπάρχουσα έκθεση ελέγχου με το υπ' αριθ. 63/2014 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου φέρεται να κοινοποιήθηκε την ημέρα της έκδοσής του ήτοι την 01/08/2014, πλην όμως η μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας κοινοποίησης από τη Φορολογική Αρχή είχε ως αποτέλεσμα να λάβει γνώση του εν λόγω φύλλου ελέγχου η προσφεύγουσα την 01/09/2014.

2) Η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της επανάληψης της διαδικασίας, δεν διενήργησε έλεγχο, ούτε συνέταξε έκθεση ελέγχου, με αποτέλεσμα το κρινόμενο φύλλο ελέγχου να είναι παντελώς ανατιολόγητο αφού ούτε στο σώμα του υπάρχει αιτιολογία, ούτε σε έκθεση ελέγχου παραπέμπει.

3) Το έργο που ανέλαβε η προσφεύγουσα δεν αποτελεί τεχνικό έργο και ως εκ τούτου μη νόμιμα η φορολογική αρχή απέρριψε την υποβληθείσα από την προσφεύγουσα δήλωση της παρ. 7 του άρθρου 34 του Ν 2238/94 και εσφαλμένα προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης 2004 τεκμαρτών, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 3 και 4 του ν 2238/94 και όχι με βάση τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/94.

4) Ακόμη και στην περίπτωση που μέρος του έργου που εκτελέστηκε χαρακτηριστεί τεχνικό, αυτό αποτελεί μικρό ποσοστό επί του συνολικού έργου, είναι δευτερεύον έναντι του κυρίως εκτελεσθέντος ηλεκτρομηχανολογικού έργου και κατά συνέπεια μη νόμιμα φορολογήθηκε η προσφεύγουσα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 3 και 4 του ν. 2238/94, στην χρήση 2004.

5) Με την υπ' αριθ./2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 12^ο Τριμελές) έγινε δεκτή στη ουσία της η από 12.4.2006 προσφυγή της, κατά του υπ' αριθ...../2006 φύλλου ελέγχου του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Αθηνών, οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003) που εκδόθηκε σύμφωνα με τα αποτελέσματα της από 25/01/2006 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 & ΠΟΛ. 1081/05 του ελεγκτού του Δ.Ε.Κ. Αθηνών Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι με την προαναφερόμενη απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών έγινε δεκτό ότι το κύριο έργο που εκτέλεσε στο είναι ηλεκτρομηχανολογικό, το δευτερεύον τεχνικό έργο δεν έχει αυτοτέλεια έναντι του πρώτου και κατόπιν της υπ' αριθ...../1999 δήλωσης της προσφεύγουσας που υπεβλήθη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 7 του ν. 2238/94, δεν φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 3 και 4 του ν. 2238/94.

Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι και για τη χρήση 2004 πρέπει να γίνει αποδεκτή η προαναφερόμενη δήλωσή της άρθρου 34 παρ. 7 του ν. 2238/94 και τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης να προσδιοριστούν λογιστικά και όχι τεκμαρτά, καθόσον τα αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης προσδιορίστηκαν από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών για την χρήση 2003, τα οποία αναγράφονται στην ως άνω έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού του ΔΕΚ Αθηνών

6) Κατά παράβαση της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και την αρχή της χρηστής διοίκησης επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος με συντελεστή 2% ανά μήνα, αντί της νεότερης και ελαφρύτερης κύρωσης με τη μορφή τόκου με επιτόκιο 8,76% κατ' έτος (κατά το άρθρο 53 του ν. 4174/2013 και την ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013, ΦΕΚ Β 19/10.1.2014).

7) Μη νόμιμα επεβλήθη από την Φορολογική Αρχή πρόσθετος φόρος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 8 του ν. 2523/97.

8) Η επιμέτρηση του πρόσθετου φόρου έγινε εσφαλμένα καθόσον δεν ελήφθη υπόψη μειωτικά της διαφοράς του κυρίου φόρου επί του οποίου υπολογίστηκε ο πρόσθετος, η επιστροφή φόρου που προέκυψε για τη χρήση αυτή λόγω παρακράτησης φόρου 3% επί των τιμολογίων της Κοινοπραξίας.

9) Παρά το γεγονός ότι το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου εκδόθηκε στο πλαίσιο επανάληψης διαδικασίας του αρχικού ελέγχου, καταλογίστηκε μεγαλύτερο ποσό πρόσθετου φόρου σε σχέση με το αρχικό ποσό του πρόσθετου φόρου που είχε καταλογιστεί από το ΔΕΚ Αθηνών.

10) Ο καταλογισμός πρόσθετου φόρου με το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου αντίκειται στο Σύνταγμα διότι το ύψος αυτού δεν συναρτάται με τη συμπεριφορά του φορολογούμενου, αλλά αποκλειστικά από το χρόνο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

11) Η Φορολογική Αρχή καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρο χωρίς την έκδοση και κοινοποίηση εντολής ελέγχου κατά παράβαση των άρθρων 23, 25 και 26 του Ν. 4174/13.

12) Η Φορολογική Αρχή δεν κοινοποίησε στην προσφεύγουσα σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, κατά παράβαση του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/13 με αποτέλεσμα να στερηθεί η προσφεύγουσα το δικαίωμα να εκφράσει τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

13) Η Φορολογική Αρχή εξέδωσε «φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος» και όχι πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, κατά παράβαση των άρθρων 28, 30, 34, 37 και 66 παρ. 1 και 7 του Ν. 4174/13.

14) Η Φορολογική Αρχή δεν συνέταξε και δεν κοινοποίησε στην προσφεύγουσα νέα έκθεση ελέγχου, η οποία να περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα στοιχεία και διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

15) Η Φορολογική Αρχή εξέδωσε το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου χωρίς καμία απολύτως αιτιολογία κατά παράβαση των άρθρων 28 παρ. 1, 34 και 64 του Ν. 4174/13.

16) Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε αναρμοδίως από την Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, αντί της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

17) Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου έχει παραγραφεί καθόσον κατά τον χρόνο που η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του προσβαλλόμενου φύλλου ελέγχου (1-9-2014) είχε παρέλθει δωδεκάμηνο από την ημερομηνία κοινοποίησης της Δικαστικής απόφασης.

18) Κοινοποιήθηκε στη προσφεύγουσα αντίγραφο της προσβαλλόμενης πράξης αντί πρωτότυπου αυτής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 37 του Ν. 4174/13, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος του νομότυπου της έκδοσης και της υπογραφής της.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1192/2014, με την οποία κοινοποιούνται οι διατάξεις της υποπαραγράφου 1β' του άρθρου 232 του Ν. 4281/2014 (ΦΕΚ 160^Α/8-8-2014), αναφέρεται ότι με την περίπτωση Α' της ως άνω υποπαραγράφου, προβλέπεται ότι η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών), όπως ορίζεται στη διάταξη της παρ. 1 εδάφιο γ'

του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, αναστέλλεται για το χρονικό διάστημα από την 1^η έως την 31^η Αυγούστου.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει ως λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, τη μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας κοινοποίησης αυτής από τη Φορολογική Αρχή, με αποτέλεσμα, όπως ισχυρίζεται, να λάβει γνώση της επίμαχης πράξης την 01/09/2014.

Επειδή η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα την 26/09/2014, δεδομένου ότι η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης (01/08/2014) αναστέλλεται βάσει των προαναφερμένων διατάξεων για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής για το χρονικό διάστημα από την 1^η έως την 31^η Αυγούστου και ως εκ τούτου εξετάζεται από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' του άρθρου 3 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «ως «νομική οντότητα» νοείται: κάθε μόνιμο εταίρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα, σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παράγραφο 3 του άρθρου 5 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: « Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

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

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή από τα από 01/08/2014 αποδεικτικά κοινοποίησης, φωτοαντίγραφα των οποίων εστάλησαν στην Υπηρεσία μας με το αριθ. πρωτ./04-11-2014 (ΔΕΔ/04-11-2014) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προκύπτει ότι το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 01/08/2014 παρελήφθη δε για λογαριασμό των νομίμων εκπροσώπων της από τον κ. ως υπεύθυνου, ο οποίος υπέγραψε με επιφύλαξη τα εν λόγω αποδεικτικά επίδοσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΔΕΛ Α 1069048 /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”), ορίζεται ότι:

.....

.....

« **Άρθρο 66** »

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 προβλέπεται ότι σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης (π.χ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2007 ακυρώνεται με απόφαση του δικαστηρίου το Νοέμβριο του 2013. Η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με την απόφαση του δικαστηρίου εκδίδει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τον Μάρτιο του 2014) εφαρμοζόμενης της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 και 2 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.»

Το πρώτο εδάφιο και η περίπτωση β' της παρ.1 τροποποιήθηκαν ως άνω με την υποπαρ.Δ.2 περ.5 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014.

Σύμφωνα δε με τη περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή έχει εκδοθεί η υπ' αριθ./17-07-2014 εντολή μερικού ελέγχου (επιτόπιου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, λόγω επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η Φορολογική Αρχή καταλόγισε σε βάρος της φόρο χωρίς την έκδοση εντολής ελέγχου είναι αβάσιμος.

Επειδή η προαναφερόμενη εντολή μερικού ελέγχου (επιτόπιου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, εκδόθηκε την 17/07/2014, κατά συνέπεια σύμφωνα με τις διατάξεις της

παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 έχουν εφαρμογή η διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 30 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι:

«1. 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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), 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.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή όπως προκύπτει από το αριθ. πρωτ./04-11-2014 (ΔΕΔ/04-11-2014) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η Φορολογική Διοίκηση δεν γνωστοποίησε εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και δεν συνέταξε έκθεση ελέγχου επανάλληψης διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης επί των αποτελεσμάτων της οποίας να εκδώσει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και όχι οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την αρχική έκθεση ελέγχου (την από 25/01/2006 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 του Ν 2238/94 και ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 & ΠΟΛ. 1081/05 του ελεγκτή του Δ.Ε.Κ. Αθηνών).

Κατά συνέπεια οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας νομίμως προβάλλονται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 ορίζεται ότι:

« Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 6 του άρθρου 84 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

« 3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α).....

β).....

γ).....

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Εν προκειμένω όπως προκύπτει από το αντίγραφο της υπ' αριθ./2013 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η επίδοση της εν λόγω απόφασης στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. έγινε την 2/8/2013.

Από τα από 01/08/2014 αποδεικτικά κοινοποίησης, φωτοαντίγραφα των οποίων εστάλησαν στην Υπηρεσία μας με το αριθ. πρωτ...../04-11-2014 (ΔΕΔ/04-11-2014) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προκύπτει ότι το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 01/08/2014, παρελήφθη δε για λογαριασμό των νομίμων εκπροσώπων της από τον κ. ως υπεύθυνου, ο οποίος υπέγραψε με επιφύλαξη τα εν λόγω αποδεικτικά επίδοσης.

Κατά συνέπεια ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου έχει παραγραφεί, καθόσον κατά τον χρόνο που η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του προσβαλλόμενου φύλλου ελέγχου (1-9-2014) είχε παρέλθει δωδεκάμηνο από την ημερομηνία κοινοποίησης της Δικαστικής απόφασης είναι αβάσιμος.

Επειδή με την Α.Υ.Ο. Δ6Α 1067875ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'1076/30-04-2014) τροποποιήθηκε ο Πίνακας του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682ΕΞ2014/25-02-2014(Β'478 και 558) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αντικαταστάθηκε η περίπτωση 12 αυτού ως εξής:

12. Α. Για το φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανελέγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων

.....

...

Β. Για λοιπές περιπτώσεις ελέγχου

.....

.

3) Για επανάληψη διαδικασίας έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου, τέλους, εισφοράς, προστίμου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, λόγω ακύρωσης αυτών για νομική ή τυπική πλημμέλεια, με βάση δικαστική απόφαση ή απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε εκδώσει την καταλογιστική πράξη που ακυρώθηκε και, σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύση η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. της οποίας έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις.

Στις περιπτώσεις που η καταλογιστική πράξη είχε εκδοθεί από τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 100 και 101 της παρούσας απόφασης κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και, σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. Δ6Α 1092694 ΕΞ 6.6/2013 (ΦΕΚ Β'1404/10-06-2013 από 01/07/2013 καταργήθηκε το τμήμα ελέγχου των Δ.Ο.Υ. Ψυχικού (Ψυχικού- ΚΑ' Αθηνών) και Χαλανδρίου και μεταφέρθηκαν από 01/07/2013 οι αρμοδιότητες αυτών στο τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη ορθώς εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και όχι από την Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθόσον φέρει υπογραφή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ο οποίος είναι ο αρμόδιος για την έκδοσή της σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μη νόμιμα επεβλήθη από την Φορολογική Αρχή πρόσθετος φόρος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 8 του ν. 2523/97, είναι αβάσιμος.

Επειδή όπως προκύπτει από την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2014ΕΜΠ/11-11-2014 έγγραφη απάντηση της προσφεύγουσας που υπεβλήθη στην Υπηρεσία μας η υπ' αριθ./2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 12^ο Τριμελές), με την οποία, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, έγινε δεκτή στην ουσία της η από 12-4-2006 προσφυγή της κατά του υπ' αριθ./2006 φύλλου ελέγχου του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Αθηνών, οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003), δεν δύναται να προσκομιστεί στην Υπηρεσία μας καθόσον δεν της έχει κοινοποιηθεί.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν δύναται να εξεταστεί.

Επειδή, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 και της παρ. 7 του άρθρου 4 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 υπ' αριθ./26-09-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία ΑΦΜ και την ακύρωση του υπ' αριθ./2014 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, λόγω τυπικής πλημμέλειας και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση της νέας

πράξης, εξαιτίας της ακύρωσης αυτής, ακολουθήσει την προβλεπόμενη υπό του ν. 4174/2013 διαδικασία σύμφωνα με τα παραπάνω.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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).