



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 05/02/2015

Αριθμός απόφασης: 485

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των α), ΑΦΜ, και β), ΑΦΜκατοίκων Αιγάλεω, οδός κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		10.699,66 €
2				Εισόδημα		9.700,21 €
3				Εισόδημα		7.777,37 €
4				Εισόδημα		7.454,68 €
5				Εισόδημα		8.949,60 €
6				Εισόδημα		10.384,00 €
7				Εισόδημα		18.304,00 €
8				Εισόδημα		22.498,56 €
9				Εισόδημα		18.562,19 €
10				Εισόδημα		19.795,67 €
11				Εισόδημα		11.574,16 €
12				Εισφορά αλληλεγγύης		1.558,95 €

13				Εισόδημα		9.615,00 €
----	--	--	--	----------	--	------------

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 3 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜ, και β), ΑΦΜη 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:

α) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4.863,48 €, πλέον 5.836,18 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4.409,19 €, πλέον 5.291,03 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

γ) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 3.535,17 €, πλέον 4.242,20 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

δ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 3.388,49 €, πλέον 4.066,18 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ε) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4,068,00 €, πλέον 4.881,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

στ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4.720,00 €, πλέον 5.664,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ζ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 8.320,00 €, πλέον 9.984,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

η) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 10,226,62 €, πλέον 12.271,94 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

θ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 8.437,36 €, πλέον 10.124,83 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ι) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 9.799,84 €, πλέον 9.995,83 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ια) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 6.502,340 €, πλέον 5.071,82 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιβ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά αλληλεγγύης ποσού 917,03 €, πλέον 641,92 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιγ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 6.243,51 €, πλέον 3.371,49 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε από διαφορά εισοδήματος που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα και του εισοδήματος που προέκυψε από τις τραπεζικές καταθέσεις μετά από έρευνα που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – Β' Υποδιεύθυνση Ελέγχων, στις τραπεζικές καταθέσεις της προσφεύγουσας, συντάχθηκε και διαβιβάστηκε το με αρ., δελτίο πληροφοριών στη Δ.Ο.Υ. Διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ., και με την απόέκθεση μερικού ελέγχου της ελέγκτριας, διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος εισοδήματος και των τραπεζικών καταθέσεων της προσφεύγουσας.

Οι ανωτέρω πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόέκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος, της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ. **κατ' επανάληψη διαδικασίας** και με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την απόέκθεση ελέγχου εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – Β' Υποδιεύθυνση Ελέγχων, σύμφωνα με την οποία προέκυψε διαφορά εισοδήματος που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα και του εισοδήματος που προέκυψε από τις τραπεζικές καταθέσεις.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ. προέβη σε επαναληπτική διαδικασία ελέγχου στην προσφεύγουσα, συνεπεία της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή της με αριθμόαπόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών του Υπουργείου Οικονομικών σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελή τα με αρ. Προσωρινών Φύλλων Έλεγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών- και του υπ' αριθμ.Προσωρινού Ελέγχου προσδιορισμού Εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο λόγος ακύρωσης των ανωτέρω φύλλων ελέγχου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση, της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ήταν το γεγονός ότι η έκδοση των ανωτέρω φύλλων ελέγχου στηρίχθηκε στην κοινοποιηθείσα έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – Β' Υποδιεύθυνση Ελέγχων και δεν συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρων όλων των φορολογικών περιόδων μέχρι και την, έχει υποπέσει σε παραγραφή,

2) Μετά τη θέση σε ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), δε νοείται η διενέργεια **«μερικού»** φορολογικού ελέγχου και, συνακόλουθα, η από 14.8.2014 έκθεση της Δ.Ο.Υ., τιτλοφορούμενη ως «ΕΚΘΕΣΗ **ΜΕΡΙΚΟΥ** ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ», είναι απαράδεκτη, ανεπίδεκτη εκτίμησης και αδύναμη να παράγει έννομες συνέπειες, μεταξύ άλλων και την επ' αυτής βασιμότητα των προσβαλλόμενων Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας,

3) Η εκδοθείσα υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προς την υπάλληλο κ., που φέρεται ότι εκδόθηκε με σκοπό την επανάληψη της διαδικασίας, είναι άκυρη,

4) Η αρμόδια Δ.Ο.Υ.ουδέποτε πραγματοποίησε ουσιαστικό έλεγχο φορολογίας του εισοδήματός μας αλλά υιοθέτησε πλήρως τις διαπιστώσεις των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε.

5) Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 στο άρθρου 48 του Ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, κατά παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

6) Οι διατάξεις της παρ. 3 στο άρθρου 48 του Ν. 2238/94 έχουν ισχύ από 30/9/.....και δεν καταλαμβάνουν τις κρίσιμες χρήσεις 2000 – 2009.

7) Δεν μας γνωστοποιήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ.τα αποτελέσματα του ελέγχου, ώστε να μας δοθεί η δυνατότητα να υποβάλλουμε συμπληρωματικές δηλώσεις.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ 10 Ν 3296/.....(ΦΕΚ Α253/14-12-2004) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων οικ. έτους 1999 καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν 3091/.....και του άρθρου 22 του Ν 3212/2003, η οποία λήγει στις 31/12/2004, παρατείνεται για ένα έτος.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11 Ν. 3513/.....(ΦΕΚ Α' 265) ορίζεται ότι « Με το άρθρο 11 του ν. 3513/.....(ΦΕΚ Α' 265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/.....και 31/12/.....παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από τη λήξη τους.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008(ΦΕΚ Α'194) ορίζεται ότι « Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων λήγει στις 31.12.2009.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/09(ΦΕΚ Α'143) ορίζεται ότι «Με το άρθ. 10 του ν. 3790/09(ΦΕΚ Α' 143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/.....οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000,και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/...../09(ΦΕΚ 58/ 2010) ορίζεται ότι «Με το άρθ. 82 του Ν. 3842/.....(ΦΕΚ_58/ 2010) Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις

30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010) (ΦΕΚ 175^Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/.....ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/.....(ΦΕΚ 180Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/.....ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 3 περ. δ του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «**3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:**

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής,

γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική

υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

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

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 § 2 περ. γ του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι «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.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων,» , προϊσχύουσες 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ.έγινε σύμφωνα με την με αρ.απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών η οποία εκδόθηκε μετά την με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων.

Επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων κρίνεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 23 § 2 περ. α του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι « 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 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 25 § 1 περ. στ του Ν. 4174/2014 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.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.εξέδωσε την με αρ.εντολή **μερικού ελέγχου** από τα γραφεία της Υπηρεσίας του και συνεπώς ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η έκθεση μερικού ελέγχου που τους κοινοποιήθηκε δεν παράγει έννομες συνέπειες κρίνεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την με αριθμόαπόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς τα με αρ. Προσωρινών Φύλλων Ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών- και του υπ' αριθμ.Προσωρινού Ελέγχου προσδιορισμού Εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο λόγος ακύρωσης των ανωτέρω φύλλων ελέγχου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση, της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ήταν το γεγονός ότι η έκδοση των ανωτέρω φύλλων ελέγχου στηρίχθηκε στην κοινοποιηθείσα έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – Β' Υποδιεύθυνση Ελέγχων και δεν συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Προκειμένου να καλυφθεί **ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας** με την έκδοση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τηνεντολή **μερικού ελέγχου**, προκειμένου να εκδόσει νέες πράξεις προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος.

Επομένως η έκδοση της ανωτέρω εντολής δεν είναι άκυρη και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων κρίνεται ως αβάσιμος.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-.....ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/.....για την ορθή εφαρμογή τους .

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/..... δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης .

Σημειώνεται πάντως ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά , αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρ. 28 §§ 1, 2 του Ν 4174/2013 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 την ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρεται ότι «Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. , θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρ. 19 § 3 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Η Δ.Ο.Υ.κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τηντο υπ' αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης στα οποία η προσφεύγουσα απάντησε εγγράφως με το με αρ. πρωτ.εκθέτοντας τις απόψεις της.

Οι απόψεις της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο διότι δεν προσκόμισε νεώτερα στοιχεία από αυτά που είχε προσκομίσει στο Σ.Δ.Ο.Ε.

Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε τηνοπότε κατόπιν της έκδοσης της εντολής δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρ. 19 παρ. 3 του Ν 4174/2013.

Εξάλου εάν η προσφεύγουσα ήθελε να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις είχε όλο το διάστημα από την έκδοση των αρχικών φύλλων ελέγχου, τα οποία ακυρώθηκαν με τηναπόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν της κοινοποιήθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου από την Δ.Ο.Υ.κρίνεται ως αβάσιμος.

Επίσης ο ισχυρισμός για την μη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή για τους λοιπούς λόγους οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		10.699,66 €
2				Εισόδημα		9.700,21 €
3				Εισόδημα		7.777,37 €
4				Εισόδημα		7.454,68 €
5				Εισόδημα		8.949,60 €
6				Εισόδημα		10.384,00 €
7				Εισόδημα		18.304,00 €
8				Εισόδημα		22.498,56 €
9				Εισόδημα		18.562,19 €
10				Εισόδημα		19.795,67 €
11				Εισόδημα		11.574,16 €

12				Εισφορά αλληλεγγύης		1.558,95 €
13				Εισόδημα		9.615,00 €

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	1.657.232 δρχ. ή 4.863,48 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.988.678 δρχ. ή 5.836,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.645.910 δρχ. ή 10.699,66 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	1.502.431 δρχ. ή 4.409,18 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.802.917 δρχ. ή 5.291,03 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.305.348 δρχ. ή 9.700,21 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	3.535,17 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.242,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.777,37 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	3.388,49 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.066,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.454,68 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	4.068,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.881,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.949,60 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	4.720,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	5.664,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.384,00 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	8.320,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.984,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.304,00 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	10.226,62 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.271,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.498,56 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	8.437,36 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	10.124,83 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.562,19 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	9.799,84 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (102%)	9.995,83 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.795,67 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου	6.502,34 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (78%)	5.071,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.574,16 €

Οικ. έτος

Διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης	6.243,51 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (74%)	3.371,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.615,00 €

Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ

Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	917,03 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (70%)	641,92 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.558,95 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).