



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 02-03-2015

Αριθμός απόφασης: 850

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 03-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ./30-10-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αρ./30-10-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της από 30-10-2014 οικείας έκθεσης ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 02/03/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 03-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./30-10-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΙΖ' Αθηνών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 33.232,11€, πλέον 39.878,53€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 73.110,64€, για το οικ. έτος 2009.

Με την υπ' αριθ./18-6-2014 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66, 67 & 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2002 έως 01/01-31/12/2008. Αιτία, για την διενέργεια ελέγχου, απετέλεσαν τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ με την από 30/4/2014 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. Παρά τις κοινοποιηθείσες προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής αλλά και μεταγενέστερα από την ΙΖ' Δ.Ο.Υ Αθηνών, αυτά δεν προσκομίστηκαν ποτέ στον έλεγχο. Ως εκ τούτου, το Σ.Δ.Ο.Ε εξέδωσε εντολή ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, βάσει των οποίων προσδιόρισε την αποκρουσίσιμη φορολογητέα ύλη, η οποία θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010. Ο προσφεύγων δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις καθώς δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2007, 2008 και 2009.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Ακυρότητα λόγω μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της προδικασίας όσον αφορά την επίδοση της Πράξης Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου.

2) Άκυρη η καταλογιστική πράξη ως εκπροθέσμως εκδοθείσα.

3) Μη νόμιμος κοινοποίηση λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθ. 5 του Ν. 4174/2013.

4) Οι διοικητικές πράξεις δεν αναπτύσσουν αναδρομική ισχύ λόγω κατάργησης των διατάξεων του Ν. 2238/94.

5) Μη σαφής, ειδική και επαρκής η αιτιολογία της πράξης και των εκθέσεων ελέγχου.

6) Η Ελέγχουσα Αρχή δεν κάλεσε ως μάρτυρες, τρίτα πρόσωπα, που υπέδειξε με το από 22/9/2014 Υπόμνημά του.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « **παρ. 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.

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α1198404/31.12.2013 απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης με Δικαστικό Επιμελητή της Πράξης Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου, η οποία προηγήθηκε της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω του ότι συνιστά «ιδιαιτέρη πράξη» της παρ. 3 της ΠΟΛ 1188/2011. Στην έννοια όμως, των «ιδιαιτέρων πράξεων» της παρ. 3 της ανωτέρω ΠΟΛ., εντάσσονται οι καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου (όπως εν προκειμένω η προσβαλλόμενη και οι συναφείς με αυτή υπ' αριθμ.,,,,,, και/30-10-2014 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού) και όχι οι προηγηθείσες Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού, οι οποίες ούτε καταλογίζουν φόρο, ούτε θεωρούνται «πράξεις» με τη στενή έννοια του όρου. Άλλωστε, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου κοινοποιείται μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο αναφέρεται η φορολογική οφειλή, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.

Συνεπώς, όσον αφορά τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου, επειδή δεν είναι καταλογιστικές πράξεις, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1188/2011, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**παρ. 2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή,».

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών εκδόθηκε μεν μετά την παρέλευση του ενός μηνός που ορίζει το άρθρο 28 § 2 του Ν. 4174/2013, από την ημερομηνία κατάθεσης εγγράφως των απόψεων του προσφεύγοντα, με αρ. πρωτ./22-9-2014, πλην όμως, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και συγκεκριμένα στις 30-10-2014, ήτοι εντός ολίγων ημερών. Περαιτέρω, εφόσον στο προαναφερόμενο άρθρο δεν ορίζεται ποινή ακυρότητας, ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους της προσβαλλόμενης πράξης. Άλλωστε ο προσφεύγων δεν επικαλείται ότι του προξενήθηκε βλάβη, καθ' οιονδήποτε τρόπο, λόγω της καθυστέρησης της έκδοσής της. Συνεπώς, δεν θίγεται το κύρος αυτής, ούτε υφίσταται λόγος που να καθιστά την πράξη ακυρωτέα και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «παρ.1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

παρ.2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, 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 κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1249/2014, 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, διευκρινίζονται τα εξής:

A. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α170/26- 7-2013), ήτοι από 1-1-2014, η κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κώδικα αυτού εγγράφως ή ηλεκτρονικά.

Ειδικότερα, με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι: «2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, 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 κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

B. Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού(άρθρο 66 παρ. 4 ν. 4174/2013).

Γ. Με την αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ.1125/16.4.2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1171/7.5.2014 τεύχος Β') καθορίστηκαν οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων των σχετικών με την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία δεν έχει τεθεί μέχρι σήμερα σε εφαρμογή.

Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:**5.** Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της

έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση.
..... **15.** Επιπλέον, επισημαίνονται οι διατάξεις της ΠΟΛ.1188/6.9.2011 Απόφασης Υπουργού Οικονομικών περί επίδοσης των καταλογιστικών πράξεων μέσω δικαστικών επιμελητών.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, με την απόφαση ΠΟΛ 1188/2011, του Υπουργού Οικονομικών και συγκεκριμένα με τις διατάξεις του άρθρου 1, αποφασίστηκαν τα εξής: « **παρ.1.** (όπως αντικαταστάθηκε με την απόφαση ΔΕΛ Α 1139948 ΕΞ 10.10.2012) Καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές.

παρ. 2) **παρ. 3)** Κατ' εξαίρεση, ιδιαίτερες πράξεις εκδοθείσες και αφορούσες τον ίδιο έλεγχο επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές εφόσον το ποσό τουλάχιστον μιας εξ αυτών υπερβαίνει το όριο της παραγράφου 1 της παρούσας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φ.Ε., τα Σημειώματα Ελέγχου και οι Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, έπρεπε να του κοινοποιηθούν όχι με δικαστικό επιμελητή αλλά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 5 του Ν. 4174/2013. Πλην όμως εκ των αναφερομένων διατάξεων προκύπτει σαφώς, ότι η ηλεκτρονική κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων, που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελεί λόγο ακυρότητας της κοινοποίησης, αφενός δεν έχει τεθεί ακόμα σε ισχύ και αφετέρου ότι νομίμως θυροκολλήθηκε η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 με Δικαστικό Επιμελητή, αφού ο ίδιος δεν βρέθηκε στην δηλωθείσα διεύθυνση της οικίας του, στην οδό (η έδρας της ατομικής του επιχείρησης, στην ίδια διεύθυνση, είχε βρεθεί άδεια από επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου) . Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, ορθά η ΙΖ' Δ.Ο.Υ Αθηνών επέδωσε στον προσφεύγοντα την προσβαλλόμενη πράξη και τη σχετική έκθεση ελέγχου με Δικαστικό Επιμελητή. Οποιοσδήποτε εκ των προβλεπόμενων, βάσει του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1249/2014, τρόπος προς κοινοποίηση επιλεγεί, είναι νόμιμος και δεν συνεπάγεται ακυρότητα της οριστικής πράξης προσδιορισμού του φόρου. Η κοινοποίηση έγινε με τον εγκυρότερο τρόπο, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι ο προσφεύγων θα λάβει γνώση των καταλογιστικών πράξεων, όπως και εν τοις πράγμασι συνέβει και ως εκ τούτου άσκησε εμπρόθεσμα την ενδικοφανή προσφυγή του.

Επειδή ορθώς εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/94), για την ελεγχόμενη χρήση 2008(οικ. 2009), διότι σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα με το άρθρ. 72 παρ. 1, ορίζεται ρητά ότι: «παρ.1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά...», και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα παραβίασης της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη διότι με την παρ. 1 του άρθρου 84 ν. 2238/1994, οριζόταν ότι: «**1.** Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθ. 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. **Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.**», και ότι από την

γραμματική διατύπωσή της, γίνεται ευχερώς αντιληπτό ότι με την διάταξη αυτή καθορίζονται δύο (2) τελείως διαφορετικά δικαιώματα, πλέον δε συγκεκριμένα, (α) ο μέγιστος χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει **δικαίωμα κοινοποίησης** φύλλων ελέγχου και (β) ο μέγιστος χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει το **δικαίωμα προς επιβολή φόρου**.

Εν προκειμένω αναφέρουμε ότι, η φορολογική παραγραφή διακρίνεται: α) σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης και β) σε παραγραφή του δικαιώματος για είσπραξη του επιβληθέντος φόρου.

Η διοικητική πράξη ολοκληρώνεται με την έκδοσή της. Η κοινοποίηση της πράξης έπεται της ολοκλήρωσης αυτής και αφορά την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου στο πρόσωπο το οποίο αφορά.

Ο νομοθέτης δεν διαχωρίζει το χρόνο παραγραφής για την έκδοση καταλογιστικής πράξης από το χρόνο της κοινοποίησής της, καθώς όλες οι διατάξεις αναφέρονται στον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις επιβολής φόρου. Αυτό που ορίζει είναι, ότι η εκδοθείσα καταλογιστική πράξη πρέπει και να έχει κοινοποιηθεί μέχρι την ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων: 11 του Ν. 3516/2006, 29 του Ν.3697/08, 10 του Ν. 3790/2009, 82 του Ν.3842/2010, 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, 2 του Ν. 4098/2012 παρατείνεται ο χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει και να κοινοποιήσει φορολογικές καταλογιστικές πράξεις, μέχρι 31-12-2013.

Σύμφωνα με το άρθ. 22 εδ. β' του Ν. 4203/2013 «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχουπου λήγουν στις 31/12/2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή,».

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 και του άρθ. δεύτερου του Ν. 4098/2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του εδ. β' του άρθ. 22 του Ν. 4203/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου, στην ανωτέρω περίπτωση, έχει παραταθεί μέχρι την 31/12/2015.

Στην προκειμένη περίπτωση οι εντολές του Σ.Δ.Ο.Ε για διενέργεια ελέγχου και για άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα εκδόθηκαν πριν την 31^η -12-2013, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Στην παρ. 9 της υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 Απόφασης της Γ. Γ. Δ. Ε. αναφέρεται ότι: «στις περιπτώσεις που στις ΔΟΥ έχουν διαβιβαστεί εκθέσεις ελέγχου από το ΣΔΟΕ 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 ΔΟΥ δελτία πληροφοριών, θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη ΔΟΥ (Ν. 4254/2014 Κεφ. Α' άρθ. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2).

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθ. 66 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 «σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31/12/2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται»,

ενώ σύμφωνα με το άρ. 66 παρ. 11 ν. 4174/2013 «διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρ. 36 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Εξαιρετικά δε, εφαρμόζονται και οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του Ν. 4174/2013, που ορίζουν ότι: «Πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου, η διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από την λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις η χρήση 2008(οικ. 2009) δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 ορίζεται ότι: «**παρ. 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:στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.». Στην Απόφαση ΔΕΛ Α 1069048 Εξ 2014 αναφέρεται ότι: «.... Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου».

Στην παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «**παρ. 5.** Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνο αν προκύψουν νέα στοιχεία τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.».

Στην ανωτέρω παράγραφο δεν ορίζεται το είδος του ελέγχου που θα πρέπει να διεξαχθεί σε περίπτωση επανελέγχου, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ότι ο νομοθέτης απαιτεί την διενέργεια πλήρους φορολογικού ελέγχου πριν την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος τη διάταξη του άρθ. 64 Ν. 4174/2013. Εν προκειμένω, η από 30/10/2014 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ΙΖ'Δ.Ο.Υ Αθηνών, σε συνδυασμό με την προηγούμενη από 30/4/2014 Πληροφοριακή Έκθεση του ΣΔΟΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της πρώτης και προσαρτήθηκε σε αυτή κατά την κοινοποίησή της στον προσφεύγοντα, αναφέρονται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη. Ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φ.Π, για πράξεις που αφορούν χρήσεις έως την 31-12-2013 είναι συγκεκριμένος και υποδεικνύεται από την Απόφαση ΔΕΛ Α 1053230 ΕΞ 2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Όσον αφορά τις απόψεις του προσφεύγοντα που κατέθεσε εγγράφως με το με αρ. πρωτ./22-9-2014 υπόμνημά του, αυτές λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., πλην όμως δεν έγιναν αποδεκτές καθώς δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία του ούτε κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο που να τεκμηριώνει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται τη διάταξη του άρθ. 23 παρ. 1 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να πραγματοποιεί έλεγχο σε έγγραφα και να θέτει ερωτήσεις σε τρίτα πρόσωπα. Ζήτησε από την Δ.Ο.Υ, με το υπόμνημά του,

όπως αυτή, ως ελεγκτικός μηχανισμός, προβεί σε ανακριτικές πράξεις συγκεκριμένων προσώπων που επικαλείται στο υπόμνημά του, να προσκαλέσει τρίτους να προσκομίσουν φορολογικά στοιχεία σχετικά με την υπόθεσή του καθώς και να ελέγξει κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών. Τις ανακριτικές αρμοδιότητες όμως, τις έχει το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος. Ο προσφεύγων όφειλε να ανταποκριθεί στις προσκλήσεις του ΣΔΟΕ, και θα μπορούσε να απευθύνει το ανωτέρω αίτημά του σε αυτό. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις του ΣΔΟΕ(...../17-8-2011,/16-5-2012 και/29-11-2013), ούτε στην πρόσκληση της Δ.Ο.Υ(...../25-6-2014), και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία του ούτε κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο, προκειμένου να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ως εκ τούτου το ΣΔΟΕ προχώρησε σε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών και μετά την επεξεργασία αυτών, προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ήτοι μη δηλωθέν εισόδημά του, η οποία θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας που προερχόταν από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010 και φορολογήθηκε ως τέτοιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-10-2014 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ΙΖ'Δ.Ο.Υ Αθηνών, της οποίας αναπόσπαστο τμήμα αποτελεί η από 30-4-2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη 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 της με αριθμ. πρωτ./3-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αριθμ./30-10-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου της ΙΖ'Δ.Ο.Υ Αθηνών.

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

Φόρος που αναλογεί	33.232,11€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120%(ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	39.878,53€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	73.110,64€

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).