



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 26/03/2019

Αριθμός Απόφασης: 1003

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των: α) υπ' αριθμ. /02-11-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, β) υπ' αριθμ. /02-11-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και γ) υπ' αριθμ. /02-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 02/11/2018 σχετικές Εκθέσεις α) Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) Ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων, είχε αποδεχτεί το υπ' αριθμ. /24/10/2011 σημείωμα περαίωσης με το Ν. 3888/2010 για την χρήση 2007. Στη συνέχεια, με το με αρ. πρωτ. /24-09-2012 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, διαβίβασε στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, την από 18-09-2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία προέκυπτε ότι η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, έλαβε εξήντα έξι (66) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 270.600,00€, για την χρήση 2007. Εν συνεχεία, ο προϊστάμενος της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε, την υπ. αριθ. /05-11-2012 Α.Ε.Π., η οποία κατέστη οριστική λόγω μη άσκηση ενδίκων μέσων. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διενήργησε έλεγχο λόγω αρμοδιότητας (συγχώνευση των Δ.Ο.Υ.), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με την υπ' αριθμ. /27-09-2016 εντολή μερικού ελέγχου (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. /10-10-2014 εντολής) για την ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων σε εισόδημα, Φ.Π.Α., λοιπές φορολογίες, τέλη, εισφορές και την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, συντάχθηκαν οι από 05/04/2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου: 1) Φορολογίας εισοδήματος, 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 3) Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/97) βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι α) υπ' αριθμ. /05-04-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς οικονομικού έτους 2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 108.223,08€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 129.871,10€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 8.000€ ήτοι συνολικό ποσό 246.094,18€, β) υπ' αριθμ. /05-04-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 51.414,00€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 61.696,80€, ήτοι συνολικό ποσό 113.110,80€ και γ) υπ' αριθμ. /05-04-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 154.242,00€. Ακολούθως ο προσφεύγων επί των ανωτέρω αναφερόμενων πράξεων, άσκησε την υπ' αριθμ.

πρωτ./08-05-2017 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ 5388/02-10-2017 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, στην οποία αναφέρεται ότι γίνεται αποδοχή της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής και ακυρώνονται οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω τυπικής πλημμέλειας, καθότι φορολογική αρχή έπρεπε να εκδώσει και να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα, Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του Ν. 3888/2010, και όριζε όπως τηρήσει τη διαδικασία που προβλέπεται, από τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν. 3888/10 και της ΠΟΛ 1019/21-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./08-05-2018 εντολή ελέγχου, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου και για τη θεραπεία της ανωτέρω τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθμ. 5388/02-10-2017 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Στα πλαίσια του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθμ./24-09-2018 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης του ν. 3888/2010 βάσει της ΠΟΛ 1019/2011, το οποίο επιδόθηκε στον προσφεύγοντα δια θυροκόλλησης την 01/10/2018 και το οποίο ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να αποδεχτεί εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίησή του. Η ανωτέρω προθεσμία παρήλθε άπρακτη και στις 16/10/2018 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα δια θυροκολλήσεως το υπ' αριθμ./16-10-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με τις προσωρινές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.. Βάσει των σχετικών Εκθέσεων, η ταχθείσα προθεσμία παρήλθε άπρακτη, ο ελεγχόμενος δεν υπέβαλε αντιρρήσεις επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου και ως εκ τούτου ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων ως εξής:

Με την υπ' αριθμ./02-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 108.223,08€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 75.880,23€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 8.000€ ήτοι συνολικό ποσό 192.103,31€.

Με την υπ' αριθμ./02-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 51.414,00€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 47.475,66€, ήτοι συνολικό ποσό 98.889,66€.

Με την υπ' αριθμ./02-11-2018 Πράξη Επιβολή Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 25.707,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 02/11/2018, στην διεύθυνση που βρίσκεται η επαγγελματική του έδρα δια θυροκολλήσεως, λόγω απουσίας του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου – Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθ. 28 ν.4174/2013

«Με τη διάταξη της παραγράφου 1 άρθρου 28 ν. 4174/2013 θεσπίζεται αφενός η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης για τη σύνταξη σημειώματος μετά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στο οποίο αναφέρει τα αποτελέσματα του καθώς και την έκδοση πράξεων προσωρινού διορθωτικού φόρου επί τη βάσει των αποτελεσμάτων αυτών, αφετέρου το δικαίωμα του φορολογούμενου να διατυπώνει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός προθεσμίας 20 ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.....

Εν προκειμένω, μου κοινοποιήθηκαν οι προσωρινές πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις 16/10/2018 και επομένως η προθεσμία των 20 ημερών για την υποβολή των απόψεων σύμφωνα με το νόμο παρέρχεται στις 5/11/2018. Ήδη όμως, πριν την πάροδο της προθεσμίας αυτής, η φορολογική αρχή προέβη σε έκδοση των οριστικών πράξεων στις 2/11/2018, οι οποίες μου κοινοποιήθηκαν την ίδια ημέρα, παραβιάζοντας το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.»

2. Παραγραφή δικαιώματος φορολογικής πράξης για επανέκδοση πράξεων κατόπιν της υπ'αρ. 5388/2017 αποφάσεως Δ.Ε.Δ.

«Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή επανέρχεται εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις κατόπιν έκδοσης της υπ' αρ. 5388/2-10-2017 αποφάσεως της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σε χρόνο που το δικαίωμά της έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς η ανωτέρω απόφαση της ΔΕΔ εκδόθηκε στις 2/10/2017, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στις 2/11/2018, ήτοι μετά την πάροδο της ενιαίας προθεσμίας που ορίζεται στη διάταξη του άρθ. 36 παρ. 2 περ. γ ν. 4174/2013.»

3. Παράνομος επανέλεγχος χρήσης 2007 και έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης/άλλως παραγραφή λόγω μη συνδρομής προϋποθέσεων άρθ. 68 παρ. 2 ν.2238/1994

«Ο παρών έλεγχος διενεργείται σε συμμόρφωση προς την υπ' αρ. 5388/2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Α.Α.Δ.Ε. για τήρηση της διαδικασίας που προβλέπει ο ν. 3888/2010. Παρά το γεγονός ότι κατά τη διάρκεια του παρόντος ελέγχου τηρήθηκε η *τυπική διαδικασία* που προβλέπει ο ανωτέρω νόμος με την έκδοση του με αρ./2/2018

συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, σε κάθε περίπτωση διενεργείται παρανόμως καθώς ελλείπουν οι *ουσιαστικές προϋποθέσεις* που θέτει ο ίδιος νόμος προκειμένου να εκδοθεί το ανωτέρω συμπληρωματικό σημείωμα.....

Εν προκειμένω, βάσει του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης με αρ./2011 **(Σχετικά Α-Β)** το οποίο εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του ν. 3888/2010, είχε ήδη περαιωθεί η ελεγχόμενη χρήση και η φορολογική αρχή δεν είχε δικαίωμα να επανέλθει κατ' επίκληση της διάταξης του άρθρ. 9 παρ. 4 ν. 3888/2010, διότι κατά το χρόνο περαίωσης της υπόθεσης γνώριζε ή ηδύνατο να έχει αρχίσει την ουσιαστική έρευνα για την ύπαρξη των αποδιδόμενων παραβάσεων στον Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι είχε κατασχεσει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με την με αρ./9-7-2010 έκθεση κατάσχεσης και τα είχε στη διάθεσή της (Βλ. σελ. 9 έκθεσης ελέγχου).»

4. Παράβαση νόμου – μη νόμιμος χαρακτηρισμός βιβλίων ως ανεπαρκών και μη συνδρομή προϋποθέσεων εξωλογιστικού προσδιορισμού

«Εν προκειμένω ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανεπαρκών και η συνακόλουθη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης δεν αιτιολογείται, ιδίως δε λαμβάνοντας υπόψη ότι καμία άλλη πλημμέλεια δεν διαπιστώνει ο έλεγχος στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης. Άλλωστε, προβαίνει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, παρά το γεγονός ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εξαιτίας των οποίων χαρακτηρίσε τα βιβλία ανεπαρκή, έχει χαρακτηρίσει εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, επομένως γνωρίζει και αποδέχεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί.»

5. Λόγοι που αφορούν στην αποδιδόμενη παραβατική συμπεριφορά με την από 18/09/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.

Α. Αναιτιολόγητοι και αστήρικτοι οι ισχυρισμοί της Φορολογικής Αρχής.

Β. Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές της επιχείρησης – καλή πίστη.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής λόγω μη συνδρομής προϋποθέσεων άρθρ. 68 παρ. 2 ν.2238/1994

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειας του».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 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, 2. ..., 3. ..., 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου

ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100/10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων», Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣΤΕ 1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον

Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμφηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 13 του ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1019/28.01.2011** απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

§ 8. *«Για της παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010.*

Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει της οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια.

Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

§9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

§10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

§11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτική εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδόμενων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.

§12. Η έκδοση των κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων θα ξεκινήσει ένα (1) μήνα μετά από την καταληκτική ημερομηνία αποδοχής Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων περαίωσης του Ν. 3888/2010.>>.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από την συνολική εξέταση του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, ο προσφεύγων αποδέχτηκε το υπ' αριθμ.εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 στις 24-10-2011. Τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./24-09-2012 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής και με το οποίο διαβιβάσθηκε η από 18-09-2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ που αφορούσε την χρήση 2007, η οποία είχε περαιωθεί με το Ν.3888/2010. Τα στοιχεία που περιλαμβάνει η ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν υπήρχαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010. Συνεπώς, τα στοιχεία αυτά αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και επομένως η υπόθεση παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η δήλωση, ήτοι στις **31-12-2018** και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 §13 του Ν.3888/10, εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή γνώριζε ή ηδύνατο να έχει αρχίσει την ουσιαστική έρευνα για την ύπαρξη των αποδιδόμενων παραβάσεων στον Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι είχε κατασχέσει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με την με αρ./9-7-2010 έκθεση κατάσχεσης και τα είχε στη διάθεσή της κρίνεται παντελώς αβάσιμος διότι αφορά άλλη υπηρεσία (στην προκειμένη περίπτωση το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής) και όχι την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αχαρνών.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής δικαιώματος φορολογικής πράξης για επανέκδοση πράξεων κατόπιν της υπ'αρ. 5388/2017 αποφάσεως Δ.Ε.Δ. λόγω κοινοποίησης αυτών μετά την πάροδο της ενιαίας προθεσμίας που ορίζεται στη διάταξη του άρθ. 36 παρ. 2 περ. γ ν. 4174/2013

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς

ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 36 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 36 Παραγραφή

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».

«Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει « αρχική ή» τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

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, η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ρυθμίζει θέματα παραγραφής και αφορά περιπτώσεις για τις οποίες έχει επέλθει ή πρόκειται να επέλθει παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης ή αυτόν που έπεται της έκδοσης της απόφασης της Δ.Ε.Δ. Στην συγκεκριμένη περίπτωση η χρήση 01/01/2007-31/12/2007 παραγραφόταν 31/12/2018 λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων. Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 02/11/2018, ήτοι μετά από δεκατρείς (13) μήνες από την έκδοση της απόφασης της Δ.Ε.Δ. στις 02/10/2017, που ακύρωνε τις αρχικές πράξεις για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Ωστόσο, το γεγονός αυτό δεν επηρεάζει την εγκυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων καθότι αυτές κοινοποιήθηκαν μέσα στον χρόνο που ορίζεται από τις γενικότερες διατάξεις περί παραγραφής. Ως εκ τούτου ο

ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής δικαιώματος φορολογικής πράξης για επανέκδοση πράξεων κατόπιν της υπ'αρ. 5388/2017 αποφάσεως Δ.Ε.Δ. κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί Παράβασης ουσιώδους τύπου – Παραβίασης δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθρ. 28 ν.4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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, δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη από την ανωτέρω διάταξη διαδικασία, ήτοι η 20ήμερη αναμονή για την υποβολή από τον φορολογούμενο των απόψεών του από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών πράξεων μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των οριστικών πράξεων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου επιδόθηκε στις 16-10-2017 και οι προσβαλλόμενες πράξεις μετά των σχετικών εκθέσεων ελέγχου εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 02/11/2018 παραβιάζοντας έτσι την εικοσαήμερη προθεσμία προκειμένου να υποβάλει ο προσφεύγων τις απόψεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013: «*Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες,*

εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994: «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 της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι η φορολογική αρχή μπορεί να εκδώσει νέα πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός ενός έτους από την έκδοση απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής που ακυρώνει την πράξη για το ζήτημα που αυτή αφορά.

Επειδή, η πράξη της φορολογικής αρχής είναι νομικά πλημμελής για λόγους που αφορούν στην ορθή τήρηση της διαδικασίας που ορίζει το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι για τυπικούς λόγους.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων : α) υπ' αριθμ. /02-11-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, β) υπ' αριθμ. /02-11-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και γ) υπ' αριθμ. /02-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, **για λόγους τυπικής πλημμέλειας.**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.