



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 27-06-2019

Αριθμός απόφασης: 2116

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 αριθμό πρωτοκόλλου/28-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του/ με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./13-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./13-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τη με αριθ. και με ημερομηνία έκδοσης 24-05-2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./13-12-2018 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 69.700,12€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ύψους 65.378,71€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 7.018,28€, ήτοι συνολικό ποσό **142.097,11€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 13-12-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος άρθρων 23-25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) & 66 του ν. 2238/1994 και έκτακτων εισφορών ν. 3833/2010 της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
.....

Πιο συγκεκριμένα, ύστερα από την έκδοση της υπ' αριθ./20.02.2018 Εντολής Μερικού Ελέγχου διενεργήθηκε Μερικός Έλεγχος Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 §3 και 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του Ν.2238/1994, των αρθρ. 23, 24, 25 και 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α), του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α), του άρθρου 9Α του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) και του αρθρ. 48 του Ν. 2859/2000, στα εισοδήματα του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 2012.

Ο προσφεύγων ασκεί το επάγγελμα του δικηγόρου, έχει έδρα επί της οδού και από τις 25-11-2011 είναι νόμιμος εκπρόσωπος της αλλοδαπής εταιρείας με Α.Φ.Μ. και έδρα την Όπως προκύπτει από τη με αριθ. /2013 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, ο προσφεύγων έχει υποβάλει δήλωση περαίωσης για τη χρήση 2012 με τον Ν. 3296/2004.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν.2238/94, κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών που περιήλθε στη διάθεση του ελέγχου από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.). Μετά από αναλυτική επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου, κοινοποιήθηκε στις 29-05-2018 στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ. /09-05-2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών με το οποίο εκλήθη, όπως εντός προθεσμίας πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου όλα τα αναφερόμενα στο παραπάνω αίτημα.

Ανταποκρινόμενος στο ως άνω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών ο προσφεύγων υπέβαλε τα παρακάτω Υπομνήματα με συνημμένα παραστατικά προκειμένου να αιτιολογήσει τις αναφερόμενες τραπεζικές πιστώσεις: α) το με αριθ. πρωτ. /20-06-2018 Υπόμνημα, β) το με αριθ. πρωτ. /20-06-2018 Υπόμνημα, γ) το με αριθ. πρωτ. /16-07-2018 Υπόμνημα, δ) το με αριθ. πρωτ. /20-09-2018 Υπόμνημα, ε) το με αριθ. πρωτ. /28-09-2018 Υπόμνημα, στ) το με αριθ. πρωτ. /16-10-2018 Υπόμνημα και ζ) το με αριθ. πρωτ. /21-11-2018 Υπόμνημα.

Στις 05-11-2018 και προ κοινοποίησης του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας τη με αριθ. καταχώρισης /06-11-2018 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4512/2018, περιλαμβάνοντας στον κωδικό 507 «εισοδήμα που δεν εντάσσεται σε άλλη πηγή» ποσό ύψους 30.000€.

Εν συνεχεία, στις 08-11-2018 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα α) το υπ' αρ. /07-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Μερικού Ελέγχου άρθρου 28 Ν.

4174/13 με το οποίο εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του να διατυπώσει εγγράφως και σε ηλεκτρονική μορφή τεκμηριώνοντας τις απόψεις του σχετικά με τα παραπάνω αποτελέσματα του ελέγχου, και β) ο Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2013. Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων ο προσφεύγων κατέθεσε τα με αριθ. πρωτ./30-11-2018 και/06-12-2018 υπομνήματα.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ανωτέρω, τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων καθώς και την παραπάνω συμπληρωματική δήλωση εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Ν. 4512/2018, προσδιόρισε τις καταθέσεις από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος οι οποίες αποτελούν αποκρυβείσα ύλη και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας πιστώσεων που ο έλεγχος χαρακτήρισε ως πρωτογενείς καταθέσεις

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	Μη αιτιολογημένες πιστώσεις τελικές
6283			04/01/2012 00:00	5.000,00	5.000,00
6290			11/01/2012 00:00	650,00	650,00
6292			11/01/2012 00:00	2.802,36	2.802,36
6310			17/01/2012 00:00	490.000,00	40.630,00
6319			20/01/2012 12:34	1.200,00	1.200,00
6328			20/01/2012 00:00	13.263,00	5568,46
6342			25/01/2012 13:04	3.000,00	3.000,00
6415			29/02/2012 13:21	2.300,00	2.300,00
6425			01/03/2012 00:00	6.000,00	6.000,00
6452			09/03/2012 13:31	1.374,00	1.374,00
6472			15/03/2012 15:30	7.500,00	961,54
6485			21/03/2012 00:00	4.906,00	4.906,00
6560			19/04/2012 00:00	550,00	550,00
6621			15/05/2012 12:20	2.976,00	2.976,00

6639	.....	.....	23/05/2012 12:40	500,00	500,00
6640	.....	.....	23/05/2012 00:00	650,00	650,00
6641	.....	.....	23/05/2012 13:22	1.600,00	1.600,00
6653	.....	.....	25/05/2012 13:41	14.864,00	14.864,00
6658	.....	.....	29/05/2012 00:00	650,00	650,00
6749	.....	.....	04/07/2012 00:00	20.000,00	2.761,75
6779	.....	.....	18/07/2012 11:52	1.600,00	1.600,00
6788	.....	.....	26/07/2012 13:31	1.000,00	1.000,00
6793	.....	.....	26/07/2012 13:30	2.700,00	2.700,00
6841	.....	.....	10/08/2012 14:12	500,00	500,00
6842	.....	.....	10/08/2012 14:24	940,00	940,00
6900	.....	.....	06/09/2012 14:13	1.200,00	1.200,00
6928	.....	.....	13/09/2012 10:09	5.000,00	5.000,00
6935	.....	.....	17/09/2012 00:00	2.650,00	2.650,00
6947	.....	.....	24/09/2012 13:52	2.000,00	2.000,00
6954	.....	.....	25/09/2012 08:42	1.000,00	1.000,00
6958	.....	.....	26/09/2012 00:00	1.400,00	1.400,00
7027	.....	.....	08/10/2012 13:35	500,00	500,00
7029	.....	.....	08/10/2012 00:00	1.500,00	1.500,00
7112	.....	.....	14/11/2012 11:06	5.000,00	5.000,00
7113	.....	.....	14/11/2012 00:00	11.600,00	11.600,00
7121	.....	.....	16/11/2012 00:00	1.350,00	1.350,00
7127	.....	.....	19/11/2012 00:00	1.637,00	1.637,00
7139	.....	.....	21/11/2012 00:00	19.205,05	16.000,00
7146	.....	.....	23/11/2012 13:09	1.200,00	1.200,00
7165	.....	.....	05/12/2012 00:00	104.900,81	60.315,00
7193	.....	.....	13/12/2012 00:00	500,00	500,00
ΣΥΝΟΛΟ					218.536,11€
Μείον συμπληρωματική Ν. 4512/2018					30.000,00€
Υπόλοιπο Μη Αιτιολογημένων Πιστώσεων					188.536,11€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη έκδοση των οικείων εντολών ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου
2. Παράνομη έκδοση της Εκθέσεως Ελέγχου
3. Παράνομη έκδοση της δεύτερης εντολής ελέγχου, διότι εκδόθηκε μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως σχετικά με τον τρόπο διεξαγωγής του υπό κρίση ελέγχου.
4. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που αφορούν στη διαχείριση κονδυλίων στο όνομα και για λογαριασμό των εντολέων του για την εκ μέρους τους αγορά ακινήτων ή την εν γένει διεκπεραίωση των υποθέσεών τους. Για τις εν λόγω πιστώσεις γίνεται εκτενής αναφορά κατωτέρω κατά περίπτωση.
5. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής δραστηριότητας ή επανακαταθέσεις μετρητών. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει σχετικά παραστατικά/δικαιολογητικά έγγραφα.
6. Αιτιολόγηση των φερόμενων ως διαφορών του ελέγχου με μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ /23-5-2019 υπόμνημα συμπληρωματικά στοιχεία, διά του πληρεξούσιου δικηγόρου του. Πιο συγκεκριμένα, προσκόμισε σχετικά με την πίστωση με REC ID 6310 το από 23-11-2011 Προσύμφωνο Αγοραπωλησίας Ακινήτου αξίας 450.000,00€ μεταξύ της Δικηγόρου, ως νόμιμη εκπροσώπου και και του προσφεύγοντος, ως νομίμου εκπροσώπου της αστικής εταιρείας ακινήτων με την επωνυμία, θεωρημένο από τον Δικηγορικό Σύλλογο Κέρκυρας.

Επιπλέον, ο προσφεύγων προσκόμισε α) το αντίγραφο της Εντολής Είσπραξης της

τράπεζας ποσού ύψους 57.470,00€ με στοιχεία Πελάτη, β) το από 17-01-2012 αποδεικτικό αναλήψεως της ποσού ύψους 1.030,00€ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό, γ) το από 25-01-2012 αποδεικτικό αναλήψεως της ποσού ύψους 1.200,00€ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό, δ) το από 17-01-2012 αποδεικτικό μεταφοράς της ποσού ύψους 13.000,00€ από τον υπ' αριθ. του προσφεύγοντος στον υπ' αριθ. λογαριασμό του, ε) το από 20-01-2012 αποδεικτικό μεταφοράς της ποσού ύψους 16.700,00€ από τον υπ' αριθ. του προσφεύγοντος στον υπ' αριθ. λογαριασμό του, στ) το από 20-01-2012 αποδεικτικό αναλήψεως της ποσού ύψους 4.800,00€ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό, ζ) την από 23-01-2012 έκδοση εντολής πληρωμής ποσού ύψους 196.050,00€ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στον υπ' αριθ. του, η) την από 25-01-2012 έκδοση εντολής πληρωμής ποσού ύψους 195.850,00€ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στον υπ' αριθ. της, και θ) την από 25-01-2012 και με αριθ. Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών ποσού ύψους 3.038,10€.

Επειδή, το εν λόγω κρίσιμο έγγραφο του Προσυμφώνου, το οποίο προσφάτως ανευρέθηκε και περιήλθε εις χείρας του προσφεύγοντος, αποτελεί νέο στοιχείο, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ., το οποίο δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο.

Επειδή η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζομένου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η με αριθ. και με ημερομηνία έκδοσης 24-05-2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων προσκόμισε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/26-06-2019 2ο συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο απέστειλε συμπληρωματικά στοιχεία και δικαιολογητικά προκειμένου να χρησιμοποιηθούν προς αιτιολόγηση των

υπό κρίση πιστώσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκδοση της με αριθ./17-12-2018 τροποποιητικής εντολής ελέγχου είναι παράνομη, διότι εκδόθηκε την 17-12-2018, ήτοι μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου, καθόσον η έκθεση ελέγχου εκδόθηκε την 13-12-2018, και συνεπώς, παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοικήσεως σχετικά με τον τρόπο διεξαγωγής του υπό κρίση ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 25§1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζονται τα ακόλουθα:

«Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρου», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό “πλήρης” ή “μερικός” έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23§1, 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου

από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο **άρθρο 34** του ίδιου ως άνω νόμου:

«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. ...»

Επειδή οι διατάξεις του **άρθρου 37 του ν. 4174/2013** ορίζουν 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,

Ωτους 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, το διαδικαστικό δίκαιο περιέχει κανόνες συμπεριφοράς της διοίκησης κατά την προετοιμασία της διοικητικής πράξης ή κατά διαφορετική προσέγγιση, τον τρόπο διαμόρφωσης της απόφασης της διοίκησης. Η διαδικασία εντάσσεται στην εξωτερική νομιμότητα της πράξης (Κ. Γώγος, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, σελ. 36-37).

Επειδή, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι. Ελαττώματα εξάλλου, της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελέγχοντα όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης (Ευσ. Μπακάλης- Π. Πανταζόπουλος, Φορολογική Διαδικασία, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 78). Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, ειδική και ορισμένη, τουτέστιν, μεταξύ άλλων, να αναγράφει τον ελεγχόμενο, τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, η έκδοση της εντολής ελέγχου αποτελεί στάδιο προπαρασκευαστικό της καταλογιστικής πράξης, αφορά τη διαδικασία έκδοσης της πράξης και συνεπώς, τα ελαττώματα που υπεισέρχονται στο στάδιο αυτό συνιστούν τυπικές πλημμέλειες.

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση, την 20-02-2018 εκδόθηκε από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ...../20-02-2018 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα, αφορώσα τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 καθώς και το φορολογικό έτος

2014. Στη συνέχεια, την 17-12-2018 η ως άνω εντολή τροποποιήθηκε, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η υπ' αριθ./17-12-2018 για το οικονομικό έτος 2013 και η υπ' αριθ./20-12-2018 εντολή ελέγχου για το οικονομικό έτος 2014 καθώς και το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013, δυνάμει της από 13-12-2018 συνταχθείσας από τους αρμόδιους ελεγκτές και θεωρηθείσας από την Προϊσταμένη του ΚΕΦΟΜΕΠ, Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος άρθρων 23-25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) & 66 του ν. 2238/1994 και έκτακτων εισφορών ν. 3833/2010.

Επειδή, όπως ορθώς επισημαίνεται από τον προσφεύγοντα με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο και όπως προκύπτει από τον φάκελο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, επί της με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2018 προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου, αναγράφεται ρητώς η τροποποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου, η οποία ωστόσο έλαβε χώρα σε χρόνο μεταγενέστερο και συγκεκριμένα την 17-12-2018. Κατά συνέπεια, η εκδοθείσα την 13-12-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, είναι τυπικώς πλημμελής, καθόσον το πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2018 οικείας έκθεσης ελέγχου, δυνάμει του οποίου εκδόθηκε η καταλογιστική πράξη, ερείδεται σε εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε την 17-12-2018, και συνεπώς δεν υφίστατο κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ. 1 και 2** περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

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

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της **παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 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.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και πιο συγκεκριμένα την ακύρωση για λόγους τυπικής πλημμέλειας της υπ' αριθ. /13-12-2018 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το οικονομικό έτος 2013, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.