



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.02.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 569

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./18.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./18.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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./18.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 42.564,04 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 46.450,14 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 84.889,63 €, με ταυτόχρονη εξάλειψη του φόρου για επιστροφή ποσού 4.124,55 €, κατόπιν προσδιορισμού των καθαρών κερδών (από εκμίσθωση ακινήτων) με βάση το άρθρο 23 του ν. 2238/1994 στο ποσό των 155.200,00 € [160.000,00 € - 4.800,00 € (160.000,00 € * 3%)].

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 18.09.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./.....11.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αφορά σε επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθ./2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθ./14.11.2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ασηθείσας υπ' αριθ. πρωτ./16.09.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας κατά της υπ' αριθ./26.06.2014 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Με την ανωτέρω απόφαση κρίθηκε ότι μη νόμιμα η φορολογική αρχή θεώρησε ως ακαθάριστο έσοδο από τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας ως τεχνικής επιχείρησης υπό την έννοια του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. το καθαρό εισόδημά της από την εκμίσθωση δύο ακινήτων της, συνολικού ποσού 155.200,00 €. Ως εκ τούτου, εσφαλμένα εφαρμόστηκε επί του εν λόγω εισοδήματος ο οικείος συντελεστής του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό

του φορολογητέου εισοδήματός της και μη νόμιμα καταλογίστηκε σε βάρος της ο ένδικος φόρος, ενώ θα έπρεπε να φορολογηθεί κατά τις γενικές διατάξεις ως εισόδημα από ακίνητα.

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

1) Παραβίαση της αρχής της συμμόρφωσης σε δικαστική απόφαση.

- Η προσβαλλόμενη πράξη, παρά το ότι επικαλείται ως αιτία του επαναληπτικού ελέγχου την με αριθ./2019 ακυρωτική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, απαξίωσε πλήρως το σκεπτικό και το διατακτικό της απόφασης και με ανύπαρκτη αιτιολογία, αντί να εκδώσει νέα πράξη που να αντικαθιστά την ακυρωθείσα αρχική του έτους 2014, αποκαθιστώντας την ουσιαστική πλημμέλεια, επανέλαβε ανεξήγητα την ίδια ακριβώς νομική πλημμέλεια της ακυρωθείσας έκθεσης ελέγχου, δηλαδή επικαλέσθηκε την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και υπολόγισε εκ νέου τον φόρο με τεκμαρτό προσδιορισμό και χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδα.
- Κατόπιν άσκησης από τη φορολογική αρχή της με αριθμό κατάθεσης ΕΦ.../....11.2019 έφεσης κατά της αναφερόμενης ακυρωτικής απόφασης, για την οποία δεν ορίστηκε δικάσιμος, η φορολογική αρχή ανεπίτρεπτα και καθ' υπέρβαση εξουσίας ακύρωσε και ανέτρεψε εν τοις πράγμασι την πρωτοβάθμια απόφαση, υποκαθιστώντας αυθαίρετα την αναμενόμενη δευτεροβάθμια δικαστική κρίση.
- Εφόσον η αρχική έκθεση ελέγχου ακυρώθηκε για ουσιαστικούς λόγους και εκκρεμεί για την τύχη της η απόφαση του δευτεροβαθμίου δικαστηρίου, η νεότερη καταλογιστική πράξη έχει χάσει το νόμιμό έρεισμά της και είναι ανακλητέα, η φορολογική διοίκηση οφείλει να αναμένει την έκδοση της απόφασης και να ενεργήσει με βάση αυτή. Αντί αυτού προέβη στην παράλληλη και παράνομη έκδοση δύο οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού για την ίδια χρήση (2010), δηλαδή της αρχικής του έτους 2014 που παραμένει ενεργή και εκκρεμής, λόγω άσκησης έφεσης από τη Δ.Ο.Υ., και της επίδικης δεύτερης.

2) Άκυρη η διαδικασία επανάληψης του ελέγχου. Κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 6 του ν. 2238/1994 η έκδοση και κοινοποίηση νέου φύλλου ελέγχου, αν έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής της φορολογικής χρήσης, είναι επιτρεπτή μόνο εάν ακυρωθεί το αρχικό φύλλο ελέγχου με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου για τυπικούς λόγους και όχι για ουσιαστικούς. Στην προκειμένη περίπτωση, το αρχικό φύλλο ελέγχου ακυρώθηκε νομίμως με την υπ' αριθ./2019 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, για λόγους ουσιαστικούς, το οποίο

αποφάνθηκε ότι εσφαλμένα ο έλεγχος εφάρμοσε τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κατ' εφαρμογή του άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 2238/1994.

- 3) Ακυρότητα της εντολής ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθ./....11.2019 εντολή ελέγχου για την επανάληψη της διαδικασίας της κοινοποιήθηκε εκπρόθεσμα στις12.2019 ενώ έπρεπε να κοινοποιηθεί μέχρι11.2019, ως εκ τούτου συνιστά παράβαση της διαδικασίας γνωστοποίησής της, δεν επιφέρει έννομα αποτελέσματα και είναι ακυρωτέα, όπως και η έκθεση ελέγχου.
- 4) Ακυρότητα επιδόσεως του σημειώματος διαπιστώσεων – Μη άσκηση του δικαιώματος ακρόασης. Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με αριθμό/2020 επιδόθηκε με θυροκόλληση στις08.2020 στην φορολογική έδρα της εταιρίας αλλά στο σώμα της σχετικής έκθεσης αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο της υπαλλήλου που έκανε την επίδοση, χωρίς να δηλώνεται η ιδιότητά της ως εφοριακού υπαλλήλου, ούτε η υπηρεσιακή της θέση και τα καθήκοντά της. Η ίδια παράλειψη συντελέσθηκε και για τον μάρτυρα. Η εγκυρότητα της επίδικης έκθεσης επίδοσης πάσχει και εκ του λόγου ότι το όργανο της επίδοσης παρέλειψε να επισημειώσει επί της πρώτης σελίδας των επιδοτέων εγγράφων την ημέρα και την ώρα της θυροκόλλησης. Συνεπώς κατέστη αδύνατη η έγκαιρη γνώση του περιεχομένου της επιδοθείσας κλήσης προς ακρόαση, με αποτέλεσμα να στερηθεί το χρόνο των είκοσι ημερών για να προετοιμάσει την υπεράσπισή της και τελικά να υποβάλλει εσπευσμένα το ατελές υπόμνημα απόψεων την τελευταία ημέρα της προθεσμίας στις09.2020. Την ίδια μέρα δε που υπεβλήθη το υπόμνημα, εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή και η καταλογιστική πράξη, πράγμα που καταδεικνύει ότι η έκθεση ελέγχου είχε ήδη συνταχθεί.
- 5) Έλλειψη αιτιολογίας του σημειώματος και της έκθεσης ελέγχου. Η εταιρία δεν έχει αποκλειστική δραστηριότητα την εκμίσθωση ακινήτων για την οποία και μόνο φορολογήθηκε. Παράλληλα με τις κατασκευαστικές εργασίες ασκεί εμπορική επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς ως εμπορική επιχείρηση και μόνον θα έπρεπε να φορολογηθεί σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, όπως αποφάνθηκε και το διοικητικό δικαστήριο και όχι ως αμιγώς τεχνική επιχείρηση με τον αυθαίρετο τεκμαρτό προσδιορισμό του άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 2238/1994. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα και με ανύπαρκτη αιτιολογία εφάρμοσε τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της εταιρίας με το άρθρο 34 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και ομοίως εσφαλμένα αγνοώντας το χαρακτήρα της μικτής επιχείρησης προσδιόρισε το φόρο μόνο επί του εισοδήματος από ακίνητα της δευτερεύουσας δραστηριότητας, χωρίς να φορολογηθεί η κύρια δραστηριότητα των κατασκευών και επομένως μη νόμιμα απέρριψε την έκπτωση των δεδουλευμένων τόκων των τραπεζικών δανείων και των λοιπών εξόδων.
- 6) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός του κύριου φόρου. Αγνοήθηκε η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 7 του ν. 2940/2001, η οποία κατήγγησε τον τεκμαρτό προσδιορισμό του άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 2238/1994 για συγκεκριμένη κατηγορία νομικών προσώπων. Στην

προκειμένη περίπτωση συντρέχουν όλες οι απαιτούμενες προϋποθέσεις τον νόμου αυτού για την εφαρμογή του λογιστικού προσδιορισμού του φόρου καθώς στην ετερόρρυθμη εταιρία συμμετείχε και συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 και είχε προβεί σε έναρξη οικοδομικών εργασιών στις05.2002 σε εργοτάξιο επί των οδών και στην Καλαμαριά. Τέλος πρέπει να ληφθεί υπόψη ο αποδεδειγμένος παραγωγικός χαρακτήρας της δαπάνης των δεδουλευμένων τόκων των δανείων.

- 7) Μη νόμιμος ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας.
- 8) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

Ως προς τον δεύτερο και όγδοο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 7 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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, με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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 έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, με το άρθρο 60 παρ. 2 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει όταν περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους.»

Επειδή, με τις ανωτέρω παραταθείσες διατάξεις, οι οποίες ρυθμίζουν ειδικά και εξαντλητικά το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, χωρίς να υπάρχει έδαφος ανάλογης εφαρμογής, επί του ζητήματος αυτού, διατάξεων άλλων νομοθετημάτων σχετικά με τη διακοπή ή αναστολή της παραγραφής εν επιδικία (πρβλ. ΣτΕ 5014/1995), προβλέπεται καταρχήν η πενταετία, ή δεκαετία και δεκαπενταετία σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, ως χρόνος παραγραφής του δικαιώματος αυτού, παρέχεται, όμως, κατ' εξαίρεση στη φορολογική αρχή η δυνατότητα, σε περίπτωση ακύρωσης της αρχικής καταλογιστικής πράξης για τυπικούς λόγους, με δικαστική απόφαση που κοινοποιείται σε αυτήν ακόμη και μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας, να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, όχι όμως και μετά την πάροδο ενός (1) έτους από την κοινοποίηση της ακυρωτικής απόφασης. Εξάλλου, κατά την έννοια των ίδιων ως άνω διατάξεων, συνάγεται ότι κρίσιμο αποβαίνει από τι είδους απόφαση (οριστική ή τελεσίδικη) πηγάζει το ακυρωτικό αποτέλεσμα. Εφόσον, πάντως, η ακύρωση διατάσσεται ήδη με την οριστική απόφαση του πρωτόδικου δικαστηρίου, επικυρώνεται δε κατόπιν και τελεσιδίκως, η αποδοχή της άποψης ότι επανάληψη διαδικασίας δύνανται να δρομολογήσουν αμφότερες, ήτοι και η πρωτόδικη και η εφετειακή απόφαση, προσκρούει στο ίδιο το γράμμα της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 6 ν. 2238/1994, καθώς η ενιαύσια παράταση της παραγραφής λόγω κοινοποίησης της οριστικής ακυρωτικής απόφασης θα έχει οπωσδήποτε παρέλθει πριν την κοινοποίηση της όμοιου περιεχομένου εφετειακής απόφασης, δεν νοείται δε «παράταση» της παραγραφής εάν ο χρόνος παραγραφής έχει ήδη λήξει (πρβλ. ΟΛΣΤΕ 3174/2014, ΣτΕ 3936/2013, 750-1/2008, 3606/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης με την υπ' αριθ./2019 απόφασή του ακύρωσε την απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της υπ' αριθ. πρωτ./16.09.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας κατά της υπ' αριθ./26.06.2014 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

- Η ως άνω δικαστηριακή απόφαση εκδόθηκε στις09.2019, ως προκύπτει από την αναγραφόμενη ημερομηνία στο συνυποβληθέν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή φωτοαντίγραφο της ανωτέρω απόφασης και ακολούθως κοινοποιήθηκε στη φορολογική αρχή.

- Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η φορολογική αρχή μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης όφειλε να διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας με βάση το σκεπτικό της, ήτοι να προσδιορίσει τα καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας από την

εκμίσθωση ακινήτων της με βάση τις γενικές διατάξεις ως εισόδημα από ακίνητα, και όχι με εξωλογιστικό προσδιορισμό κατ' εφαρμογή του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, να συντάξει νέα έκθεση ελέγχου, να εκδώσει εκ νέου πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και να την κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα.

- Η προσβαλλόμενη πράξη, δη η υπ' αριθ./18.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εκδόθηκε στις09.2020 και επιδόθηκε την ίδια ημέρα, ήτοι εντός της προβλεπόμενης ετήσιας προθεσμίας του αρ. 84 παρ. 6 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος και περί ακυρότητας της διαδικασίας επανάληψης του ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πρώτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης».

Επειδή, το άρθρο 196 του Ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) ορίζει ότι: «Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων.»

Επειδή, το άρθρο 198 του Ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) ορίζει ότι: «**1.** Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. **2.** Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση.»

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 «1. Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ» ορίζει ότι : «*Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων....*».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 5014/1995 του ΣΤΕ: «Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της

απόφασης). Εξάλλου η διάταξη του άρθρου 119 & 1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Π.Δ. 331/1985 Α. 116), σε περίπτωση ακυρώσεως για τυπικούς λόγους φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα, παραλλήλως προς την άσκηση ενδίκου μέσου κατά της αποφάσεως αυτής, να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου, συμμορφουμένη προς την ακυρωτική απόφαση και προλαμβάνοντας έτσι την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής του σχετικού δικαιώματός της κατά την διάρκεια της επιδικίας (πρβλ. Σ.Τ.Ε. 4381/1990, 4327/1983 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. 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» στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθειςών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις 1042/2020 και 1043/2020 του ΣτΕ: «Αν ακυρωθεί η καταλογιστική πράξη λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου κατά την έκδοσή της, δεν αποκλείεται η έκδοση νέας πράξης, ακόμη και αν δεν διατάσσεται από το δικαστήριο η αναπομπή της υποθέσεως στη διοίκηση.»

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, η με αριθ./2019 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, έκανε δεκτή την προσφυγή της εταιρίας και ακύρωσε την υπ' αριθ./14.11.2014 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της με αρ. πρωτ./16.09.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερορρύθμου εταιρίας και κατ' επέκταση την υπ' αριθ./26.06.2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καθόσον έκρινε ότι καθαρό εισόδημα που απέκτησε η προσφεύγουσα από την εκμίσθωση των ακινήτων της, συνολικού ποσού 155.200,00 € δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο από την κύρια δραστηριότητά της «κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων», ως τεχνικής επιχείρησης, υπό την έννοια του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε., επί του οποίου και μόνο, προκειμένου να εξευρεθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημά της από την εν λόγω δραστηριότητα, εφαρμόζεται συντελεστής καθαρού κέρδους (20% κατά το κρίσιμο έτος), αλλά προέρχεται από την δευτερεύουσα δραστηριότητά της και φορολογείται κατά τις γενικές διατάξεις ως εισόδημα από ακίνητα.

Επειδή, ακολούθως η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προχώρησε σε διαγραφή της υπ' αριθ./26.06.2014 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικούς έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/10/2010) με το υπ' αριθ./.../11/2019 ΑΦΕΚ, σε εκτέλεση της δικαστικής απόφασης.

Επειδή, καθόσον η έκβαση της ασκηθείσας από τη φορολογική αρχή έφεσης κατά της ανωτέρω υπ' αριθ./2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης δεν δύναται να προβλεφθεί εκ προοιμίου, ορθά η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη σε διαγραφή της αρχικής εκδοθείσας επίδικης πράξης και σε επανάληψη διαδικασίας δίκως να αναμένει την εφετειακή απόφαση.

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α΄) όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής. ...

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά τους. Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία.»

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 7 του ν. 2940/2001, ως ίσχυαν, οριζόταν ότι: «7. Τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α΄), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου. Αν οι επιχειρήσεις του προηγούμενου εδαφίου δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από το Π.Δ. 186/1992 ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας από την προσήκουσα ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, το καθαρό εισόδημα τους

προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 34 και 35 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 16 παρ. 3 του ν. 2992/2002 ορίζεται ότι: «3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων 1 και 2, καθώς και της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001 (ΦΕΚ 180 Α΄) εφαρμόζονται για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1η Ιανουαρίου 2002 και μετά, καθώς και για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την ημερομηνία αυτή και μετά.»

Επειδή, με το άρθρο 101 του ν. 2238/1994 ως ίσχυε το έτος 2010 οριζόταν ότι: «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα. γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους. δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων. ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1256/2001 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της παρ.7 του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001 σύμφωνα με τις οποίες, τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων πώλησης ανεγειρόμενων οικοδομών και κατασκευής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, προσδιορίζονται από το οικονομικό έτος 2003, με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.» διευκρινίστηκε ότι: « Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις της παραγράφου 7 του πιο πάνω άρθρου, επέρχονται τροποποιήσεις στον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 ειδικό (τεκμαρτό) τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, με τις νέες αυτές διατάξεις ορίζεται, ότι από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002), τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν αυτές, δεν θα προσδιορίζονται πλέον τεκμαρτά, σύμφωνα δηλαδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου, αλλά με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος των άρθρων 105 και 31 του Ν.2238/1994. ... Τέλος, προκύπτει ότι όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που ασκούν ατομικά τη δραστηριότητα τους ή λειτουργούν με τη μορφή κάποιου από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 πρόσωπα (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 101 κλπ.), ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν.»

Επειδή, με τον ν. 3522/2006 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. εφαρμόζονται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2007 και μετά και των παραγράφων 4 και 5 για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την ίδια ημερομηνία και μετά.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 , καθώς και της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Κ.Φ.Ε. , εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα

της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχει ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, όταν δεν τηρούνται βιβλία του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται βιβλία κατώτερης της Γ΄ κατηγορίας ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, καθώς και στην περίπτωση που δεν επιδεικνύονται στο φορολογικό έλεγχο βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.

4. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: «12. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, τα οποία ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχει ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.»

5. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχει ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, για οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2007 και μετά, καθώς και για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την ίδια ημερομηνία και μετά. ...

7. Οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001 (ΦΕΚ 180 Α΄) καταργούνται.»

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α΄ 84).»

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι ετερόρρυθμη εταιρία και προέβη σε έναρξη εργασιών στις .../12/2001. Σύμφωνα με την από 18.09.2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο αλλά και το χρόνο ελέγχου μετείχαν στην εν λόγω εταιρία τα παρακάτω μέλη:

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΦΜ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ
.....		10,35%	ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ
.....		13,35%	ΟΜΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ
.....		15,00%	ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ
.....		15,00%	ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ
.....		15,00%	ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ
.....		5,00%	ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ
.....		26,30%	ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ

Επειδή, βάσει όλων των προαναφερθεισών διατάξεων η προσφεύγουσα από την έναρξη ισχύος του άρθρου 7 παρ. 7 του ν. 2940/2001 έως και την κατάργησή του με τον ν. 3522/2006 για

την κύρια δραστηριότητά της «κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων» φορολογούνταν με τη χρήση του συντελεστή του άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 2238/1994 καθόσον τα οριζόμενα για φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις είχαν εφαρμογή μόνο για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ν. 2238/1994.

Εν συνεχεία, από την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν. 3522/2006 η προσφεύγουσα δύνατο να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις για την κύρια δραστηριότητά της «κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων» καθόσον ήταν ετερόρρυθμη εταιρία στην οποία συμμετείχε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 αλλά μόνο για οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδιδόταν από 1ης Ιανουαρίου 2007 και μετά.

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα προέβη σε έναρξη εργασιών σε εργοτάξιο στις05.2002 επί των οδών, και στην Καλαμαριά προκειμένου να πραγματοποιήσει ανέγερση οικοδομής.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η προσφεύγουσα για την κύρια δραστηριότητά της «κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων» έπρεπε στη χρήση 2010 να φορολογηθεί με τον τεκμαρτό προσδιορισμό του άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 2238/1994, ήτοι με την εφαρμογή συντελεστή 20% επί των ακαθαρίστων εσόδων της.

Επειδή, ωστόσο με την υπό κρίση προσβαλλόμενη με αριθ./18.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν επιβλήθηκε φόρος για την κύρια δραστηριότητα «κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων» της προσφεύγουσας καθόσον δεν πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα στην εν λόγω χρήση. Οι δαπάνες της προσφεύγουσας (όπως οι τόκοι δανείων που επικαλείται) και ο παραγωγικός χαρακτήρας τους δεν λήφθηκαν υπόψη στον προσδιορισμό του αποτελέσματός της, καθώς αφορούν την κύρια δραστηριότητά της, που όπως προαναφέρθηκε, λόγω μηδενικών ακαθαρίστων εσόδων στην παρούσα διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, δεν φορολογήθηκε.

Επειδή, με το άρθρο 10 του ν. 2238/1994, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 του ν. 3842/2010 και αφορούσε τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, οριζόταν ότι: «1. Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση:

α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,
β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή

είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α').

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.»

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν: α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα βάσει της δευτερεύουσας δραστηριότητάς της «υπηρεσίες εκμίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων που δεν προορίζονται για κατοικία» εκμίσθωσε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 δύο ισόγεια καταστήματα επί των οδών, και με συνολικό τίμημα 160.000,00 €. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 2238/1994 εκπίπτει ποσοστό 3%, ήτοι ποσό 4.800,00 € ($160.000,00 \text{ €} \cdot 3\% = 4.800,00 \text{ €}$) κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις.

Η φορολόγηση του ποσού των 155.200,00 € ($160.000,00 \text{ €} - 4.800,00 \text{ €}$) με τις γενικές διατάξεις (και σε καμία περίπτωση με το άρθρο 34 παρ. 2 του ν. 2238/1994) προκύπτει και από τον υπολογισμό του προσδιορισθέντος κυρίου φόρου στην τελευταία σελίδα της οικείας έκθεσης ελέγχου ο οποίος αναλύεται σε:

Φόρος που αναλογεί ($134.480,80 \text{ €} \cdot 25\%$)	33.620,20 €
Φόρος που αναλογεί ($20.719,20 \text{ €} \cdot 20\%$)	4.143,84 €
Συμπληρωματικός φόρος ($160.000,00 \text{ €} \cdot 3\%$)	4.800,00 €
Σύνολο	42.564,04 €

Ειδικότερα το ποσό των 155.200,00 € φορολογήθηκε με τις γενικές διατάξεις και πιο συγκεκριμένα ποσό 134.480,80 € μισθωμάτων φορολογήθηκε με συντελεστή φορολογίας 25% (ποσό φόρου = 33.620,20 €) διότι αναλογεί στα ετερόρρυθμα μέλη, με συνολικό ποσοστό συμμετοχής στην εταιρία 86,65 % (ήτοι $155.200,00 \text{ €} \cdot 65,65\% = 134.480,80 \text{ €}$), ενώ ποσό 20.719,20 € μισθωμάτων φορολογήθηκε με συντελεστή φορολογίας 20% (ποσό φόρου = 4.143,84 €) καθώς αναλογεί σε ομόρρυθμο μέλος φυσικό πρόσωπο (ήτοι $155.200,00 \text{ €} \cdot 13,35\% = 20.719,20 \text{ €}$).

Επειδή, στην υπ' αριθ./18.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο κύριος φόρος ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 42.564,04 €, ήτοι ταυτίζεται με το ποσό κύριου φόρου της υπ' αριθ./26.06.2014 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που ακυρώθηκε βάσει της με αριθ./2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, επιπρόσθετα όμως στην συνταχθείσα από 18.09.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./18.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010)) επιλύεται το ζήτημα της ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου με τη συμπλήρωση της αιτιολογίας και την τεκμηρίωση της φορολόγησης με τις γενικές διατάξεις.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της συμμόρφωσης της δικαστικής απόφασης, έλλειψης αιτιολογίας και μη νόμιμου προσδιορισμού του κυρίου φόρου απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθόσον η φορολογική αρχή προέβη σε φορολόγηση των μισθωμάτων που εισέπραξε η προσφεύγουσα βάσει των γενικών διατάξεων και όχι με το άρθρο 34 παρ. 2 του ν. 2238/1994, συμμορφούμενη προς την υπ' αριθ./2019 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή 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.

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1073/2018 ορίζεται ότι: «2. Σε περιπτώσεις που με αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων ή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώνονται οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τυπικές πλημμέλειες και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση των αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της.»

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, η προβλεπόμενη από την ΠΟΛ. 1073/2018 προθεσμία για κοινοποίηση της εντολής ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική,

αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ πραγματοποίησε τον φορολογικό έλεγχο και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης βάσει της με αριθ./....11.2019 εντολής ελέγχου, ενώ η προσφεύγουσα δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει βλάβη που οφείλεται στη μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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 παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και 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, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός 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 τη 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 του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... **3.** Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της

έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «**1.** Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: **α)** 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, ή **β)** αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 56 του ν. 2717/1999 ορίζεται ότι: «**1.** Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.

2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ.3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει:

α) την παραγγελία προς επίδοση,

β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,

γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,

δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και

ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση.

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. Τέτοια υπογραφή δεν απαιτείται στην περίπτωση του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 48 του παρόντος.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1249/2014 ορίζεται ότι: «**13.** Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει : τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα

του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή, κοινοποίησε νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, δια θυροκόλλησης λόγω απουσίας του νόμιμου εκπροσώπου, άλλων υπαλλήλων, συνεργατών, μελών του προσωπικού (ως αναφέρεται στη σχετική έκθεση επίδοσης), στην έδρα της προσφεύγουσας στην οδό στην ΚΑΛΑΜΑΡΙΑ - Τ.Κ. , το με αριθ. /.....08.2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, αναγράφοντας την ημέρα (...), την ώρα (12:00), την ημερομηνία (... Αυγούστου του έτους 2020) και την ιδιότητα του ενεργούντος τη θυροκόλληση που είναι υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Επιπροσθέτως αναγράφηκε το ονοματεπώνυμο του μάρτυρα και ο αριθμός ταυτότητάς του.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της στη φορολογική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ. /.....09.2020 υπόμνημά της, στο οποίο επικεντρώνεται σε τρεις ισχυρισμούς, επί των οποίων οι απόψεις - απαντήσεις της φορολογικής αρχής παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου και ειδικότερα στη σελίδα 9.

Επειδή, η έκδοση της υπ' αριθ. /18.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την υποβολή του υπομνήματος της προσφεύγουσας είναι σύλληπη σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 καθόσον η φορολογική διοίκηση δύναται να εκδώσει την οριστική πράξη οποτεδήποτε εντός ενός μηνός από την υποβολή των απόψεων της προσφεύγουσας. Επιπροσθέτως το εν λόγω υπόμνημα λήφθηκε υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης φόρου εισοδήματος καθόσον, όπως προαναφέρθηκε, η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε τις απόψεις - απαντήσεις της επί των αντιρρήσεων της προσφεύγουσας στην σελίδα 9 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της επίδοσης του σημειώματος διαπιστώσεων και μη έγκυρης άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013, ως τροποποιήθηκε με τον ν. 4509/2017, ορίζεται ότι: «**17.** Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με

το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) στη φορολογία εισοδήματος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./16.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./18.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010)

Διαφορά φόρου	42.564,04 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	46.450,14 €
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	84.889,63 €
Εξάλειψη ποσού φόρου για επιστροφή	4.124,55€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.