



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 03.05.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 306

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ιατρού κατοίκου, κατά της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της 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.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 54.627,80 €, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ποσού 27.313,90 €, επιπλέον δε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 14.456,48 €, ήτοι σύνολο 96.398,18 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου, προέκυψαν μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, όπου διαπιστώθηκε βάσει της απόΈκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία για το φορολογικό έτος 2016 α) θεωρείται προσαύξηση της περιουσίας από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/13, β) θεωρείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/13

Ο φορολογικός έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, καθώς και το με αρ. πρωτ.υπόμνημα της προσφεύγουσας μετά το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα, τα οποία αναλύονται ως κατωτέρω:

Φορολογικό έτος 2016

1. Προσαύξηση περιουσίας ποσού: 163.000,00 €

2. Φορολογητέα κέρδη ποσού: 3.770,77 €

ΣΥΝΟΛΟ: 166.770,77 €

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και εκδόθηκαν στο όνομα της προσφεύγουσας, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, φορολογικού έτους 2016.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για το φορολογικό έτος 2016 - Απουσία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος - Μη νόμιμη κοινοποίηση της εκθέσεως ελέγχου με θυροκόλληση - Δεν γίνεται αναφορά στα στοιχεία του μάρτυρα.

2. Εσφαλμένα πορίσματα ελέγχου σχετικά με τις ερευνώμενες πιστώσεις - Πλάνη περί τα πράγματα - Πλήρης η εκ μέρους μου απόδειξη της προέλευσης των χρημάτων - Πλήρης

απόδειξη για την φοροδοτική ικανότητα του πατρός μου καθώς και για το πραγματικό γεγονός της εκ μέρους του κατοχής του ποσού σε μετρητά.

3. Μη νόμιμη, άλλως πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου ως προς τα ευρήματα του ελέγχου και ως προς τη μη αποδοχή των προσκομισθέντων εκ μέρους μου στοιχείων.

4. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως - Εκ των υστέρων αιφνιδιαστική ανατροπή των αποτελεσμάτων του προσωρινού σταδίου του ελέγχου - Το πρώτον γίνεται αναφορά περί μη αποδοχής των ισχυρισμών μου σχετικά με τις ερευνώμενες πιστώσεις στην Έκθεση ελέγχου.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας”.

Άρθρο 29. Φορολογικός συντελεστής

“4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)”.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται, ότι, “Με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και επισφαλών απαιτήσεων.”

Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 39. Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές ...

Επειδή, σύμφωνα με την απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο φορολογικός έλεγχος προσδιόρισε τα κάτωθι εισοδήματα:

1. Από προσαύξηση περιουσίας

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘ. ΛΟΓΑΡ.	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	160115021	83.000,00
.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	160115021	80.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						163.000,00

2. Από επιχειρηματική δραστηριότητα

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	45.300,00	45.300,00	
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	28.953,19	25.182,42	3.770,77
Κ.Κ. ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	16.346,81	20.117,58	-3.770,77
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	16.346,81	20.117,58	-3.770,77

Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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 εμπειριστατωμένα 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, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «**Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**».

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «**1.** Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. **2.** Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους

κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. *Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης*).

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. 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 προφορικώς, 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.....”.

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του [άρθρου 28](#) του Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](#) ως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του ν. [4987/2022](#))

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: [ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014](#) «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.[4174/2013](#) "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται: “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 της έκδοσης 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.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. [ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013](#) Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο”.

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται, “ εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή δεν μου κοινοποίησε προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου για το ποσό που περιλαμβάνεται στην οριστική πράξη ούτε έκανε την οποιαδήποτε μνεία σε μη αποδοχή των ισχυρισμών μου με το Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, αντιθέτως, προέβη απευθείας σε καταλογισμό του δυσθεώρητου ποσού φόρου, το πρώτον με την οριστική πράξη, με συνέπεια την πλήρη αποστέρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και την παράβαση ουσιώδους τύπου που διέπει την διαδικασία της έκδοσης καταλογιστικών πράξεως φορολογικής φύσεως. Με τον τρόπο αυτό, ωστόσο, δεν είχα την δυνατότητα να εκθέσω τις απόψεις μου, αλλά υπέστην απευθείας τις συνέπειες της έκδοσης της οριστικής πράξεως, ενώ ταυτόχρονα, είμαι υποχρεωμένη να καταβάλω κατόπιν ρύθμισης του οφειλόμενου ποσού ένα υπέρογκο ποσό..... Εν προκειμένω, πουθενά στο Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου δεν αμφισβητείται η πηγή των πιστώσεων των 163.000 ευρώ, ούτε γίνεται η οποιαδήποτε αναφορά σε μη αποδοχή των ισχυρισμών μου σχετικά με τα ποσά αυτά,....., Όπως προανέφερα ο έλεγχος όχι απλώς δεν αναφέρει τίποτα σχετικά με τις πιστώσεις των 163.000 ευρώ στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, αλλά αντιθέτως δηλώνει ότι αποδέχεται τους ισχυρισμούς μου και καταλογίζει μία μικρή διαφορά στις δαπάνες τα δε προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου τα απεδέχθη με το υπ’ αριθ. πρωτ. έγγραφο με συνημμένη Υπεύθυνη Δήλωση αποδοχής διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /προστίμου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016. Συνεπώς, συντρέχει περίπτωση και παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω απουσίας αναφοράς στο προσωρινό σημείωμα, των αιτιάσεων που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου και λόγω μη έκδοσης προσωρινής πράξεως καταλογισμού φόρου εισοδήματος για το ποσό που προσδιορίζεται με την οριστική (προσβαλλόμενη) πράξη και, όλως επικουρικώς, για τον λόγο αυτό η προσβαλλόμενη θα πρέπει να ακυρωθεί.”

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εξέδωσε το με Σημείωμα διαπιστώσεων του **άρθρου 28** του **Κ.Φ.Δ.**, με συνημμένη τη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, θέτοντας προθεσμία 20 ημερών να εκθέσει τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, στο ως άνω Σημείωμα διαπιστώσεων του **άρθρου 28** του **Κ.Φ.Δ.**, αναγράφονται τα κάτωθι:

“...Από τον έλεγχο που έγινε σχετικά με την ορθή μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου εσόδων εξόδων στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε λανθασμένη μεταφορά του ποσού των διαφόρων εξόδων, Ειδικότερα:

ΔΑΠΑΝΕΣ (2016)	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Εισφορές σε ταμεία ΟΑΕΕ κτλ	3.228,90	3.228,90	
Αμοιβές προσωπικού	7.149,30	7.149,30	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	200,00	200,00	
Παροχές τρίτων, φόροι-τέλη	1.797,00	1.797,00	
Ιδιόχρηση	1.011,82	1.011,82	
Διάφορα έξοδα	12.734,60	8.963,83	3.770,77
Αποσβέσεις παγίων	2.831,50	2.831,50	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	28.953,10	25.182,42	3.770,77

Από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών_σας προέκυψαν τα παρακάτω:

Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα στοιχεία που αντλήθηκαν από του τραπεζικούς λογαριασμούς κατόπιν σχετικών αιτημάτων. Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, σας κοινοποιήθηκε το με αριθ. πρωτ. Αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 Ν.41 74/2013 με προθεσμία πέντε ημερών, προκειμένου να ληφθούν περεταίρω εξηγήσεις σχετικά με το τι αφορούν κάποιες συγκεκριμένες πιστώσεις. Κατόπιν της από 06/07/2022 απάντησης που αποστέilate στην υπηρεσία μας διευκρινίζοντας την προέλευση των ποσών των εν λόγω πιστώσεων, ο έλεγχος δε διαπιστώνει διαφορές....”

Επειδή, στην κοινοποιηθείσα με ημερομηνία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, προσδιορίσθηκαν ως προαναφέρθηκε εισοδήματα από προσαύξηση περιουσίας ύψους 163.000,00 € και από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 3.770,77 €, ήτοι σύνολο 166.770,77 €

Επειδή, στο Σημείωμα του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ουδεμία μνεία γίνεται για το καταλογισθέν ποσό των 163.000,00 € που προέρχεται από προσαύξηση περιουσίας, εν αντιθέσει με την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, “*συντρέχει περίπτωση και παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω απουσίας αναφοράς στο προσωρινό σημείωμα, των*

αιτιάσεων που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου και λόγω μη έκδοσης προσωρινής πράξεως καταλογισμού φόρου εισοδήματος για το ποσό που προσδιορίζεται με την οριστική (προσβαλλόμενη) πράξη”, γίνεται δεκτός.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

“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:

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 «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] 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. [...]

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, εν προκειμένω, δεν έχει τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, έχουν εφαρμογή οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 36 § 2 και 63 § 6 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της και την ακύρωση της υπ’ αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊσταμένος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, να ενεργήσει αναλόγως.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ

ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.