



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23-05-2023

Αριθμός Απόφασης: 217

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **με ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, Τ.Κ., κατά : α) της με αριθμ./30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, δ) της με αριθμ./30-12-2012 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου .

Με την υπ' αριθμ./30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 9.405,41€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 4.702,71€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 700,00€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 14.808,12€.

Η προσφεύγουσα είναι επιτηδευματίας, η οποία προσφέρει ιατρικές υπηρεσίες δερματολογίας – αφροδισιολογίας στην πόλη των Τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα και δεν τηρεί πρόσθετα ή ειδικά βιβλία.

Η προσφεύγουσα υποβλήθηκε σε έλεγχο με την αριθμ./28-05-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Ο έλεγχος διενεργήθηκε στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας (.....) και στα γραφεία της υπηρεσίας της Δ.Ο.Υ. Επιπρόσθετα, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ./03-06-2019 πρόσκληση του αρ. 14 του ν. 4174/2013 για την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων, καθώς και όλων των δικαιολογητικών εγγράφων για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016-31/12/2017. Επίσης, με το ίδιο έγγραφο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού δυνάμει της υπ' αριθμ./28-05-2019 εντολής ελέγχου.

Από τον έλεγχο των κερδών διαπιστώθηκε ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016-2017 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Με τη με αρ. πρωτ. .../23-11-2022 απόφαση εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η επιλογή της τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας μετά από σχετική εισήγηση του αρμόδιου ελεγκτή

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην με αρ./22-06-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2016, τα αρχεία που απέστειλαν οι φορείς στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ δυνάμει της ΠΟΛ 1033/2014 και στοιχεία από πληρωμές μέσα από το σύστημα TAXIS και των τραπεζικών λογαριασμών, διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	
Κέρδη από αγροτική δραστηριότητα	4.795,85	ΕΝΦΙΑ 2016	255,93
Τόκοι προ φόρου ημεδαπής προέλευσης	0,13	Φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2015	2.944,33
Επίδομα παιδιού	320,04	Τέλη κυκλοφορίας	337,00
ΕΛΓΑ αποζημιώσεις Φ.Π.	1.450,68	Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	5.386,97
Επίδομα πετρελαίου θέρμανσης	243,75	Φόρος αμοιβών από επιχειρ. δραστηρ. Αρ. 64 ν 4172/2013	140,00

ΕΟΠΠΥ	100	Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής (άρθρο 1.4.δ ΠΟΛ 1033/2014)	2.615,50
		Εταιρίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας (Άρθρο 5 ΠΟΛ 1033/2014)	1.613,65
		Εταιρίες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας (Άρθρο 6 ΠΟΛ 1033/2014)	350,40
		Ασφάλειες ζωής, σεισμού	309,09
ΣΥΝΟΛΟ	6.910,45	ΣΥΝΟΛΟ	13.952,87

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην με αρ./24-06-2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017, τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 και στοιχεία από πληρωμές μέσα από το σύστημα TAXIS και των τραπεζικών λογαριασμών, διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	
Κέρδη από αγροτική δραστηριότητα	3.506,72	ΕΝΦΙΑ 2017	153,57
Τόκοι προ φόρου ημεδαπής προέλευσης	0,13	Φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2016	4.480,93
Επίδομα παιδιού	320,04	Τέλη κυκλοφορίας	337,00
ΕΛΓΑ αποζημιώσεις Φ.Π.	1.746,36	Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	5.384,97
Επίδομα πετρελαίου θέρμανσης	243,75	Φόρος αμοιβών από επιχειρ. δραστηρ. Αρ. 64 ν 4172/2013	120,00
		Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής (άρθρο 1.4.δ ΠΟΛ 1033/2014)	3.195,49
		Εταιρίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας (Άρθρο 5 ΠΟΛ 1033/2014)	4.491,96
		Εταιρίες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας (Άρθρο 6 ΠΟΛ 1033/2014)	439,40
		Ασφάλειες ζωής, σεισμού	287,54
		Πρόστιμο αρ 54 ν 4174/2013	100,00
ΣΥΝΟΛΟ	5.817,00	ΣΥΝΟΛΟ	18.990,64

Από τα ανωτέρω προέκυψε ότι το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών

διαβίωσης και ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση τις προβλεπόμενες στο αρ. 27 του ΚΦΔ μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Εφαρμόζοντας τις διατάξεις της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/2014 και τις οδηγίες της Ε 2015/31-01-2020, προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει τα έσοδα της προσφεύγουσας, κατέφυγε στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και πιο συγκεκριμένα στη μέθοδο της ανάλυσης της ρευστότητας, καθώς πρόκειται για φυσικό πρόσωπο του οποίου το δηλούμενο ποσό εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθμ./07-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες Προσωρινές Πράξεις Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017. Τα ανωτέρω επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 08/12/2022, προκειμένου να λάβει γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να καταθέσει τις απόψεις της ή τυχόν αντιρρήσεις, εφόσον το επιθυμούσε, εντός προθεσμίας 20 ημερών από την επίδοσή τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και των Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών του φόρου εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών με την υπ' αριθμ. πρωτ./28-12-2022 έγγραφη απάντησή της οι ισχυρισμοί της οποίας έγιναν εν μέρει δεκτοί και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα ελεγχόμενα έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας όπως παρουσιάζεται ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 1/1/2016-31/12/2017					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην	45.738,64	36.169,01	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου	36.169,01	72.730,64

έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).			(προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)		
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	37.143,72	25.929,31	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	22.801,79	20.701,29	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΕΝΟΙΚΙΑ-ΑΓΡΟΤΙΚΑ)	1.435,93	1.347,19	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	1.245,57	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	1.694,07	320,04	6. Αγορές εμπορευμάτων, α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	0,00	0,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	28.400,82	23.254,77
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00	0,00
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.714,58	2.320,03
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	13.562,65	14.286,28
12. Αύξηση των	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων	0,00	0,00

προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών			λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	792,21	376,37
	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
	0,00	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00
	0,00	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	108.814,15	84.466,84	ΣΥΝΟΛΟ	82.884,84	112.968,09
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ			2016	2017	
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων			108.814,15	84.466,84	
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν			82.884,84	112.968,09	
Υπόλοιπο			25.929,31	-28.501,25	

Ακολούθως και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων μετά την σύγκριση ανά φορολογική περίοδο του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις με το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου,

Φορολογητέο έτος 2016

Επειδή, το φορολογητέο εισόδημα βάσει της εφαρμογής των αντικειμενικών δαπανών υπερβαίνει αυτό που προσδιορίστηκε με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου λήφθηκε το μεγαλύτερο και ως εκ τούτου δεν προέκυψαν διαφορές για καταλογισμό στην ως άνω φορολογική περίοδο.

Φορολογητέο έτος 2017

	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(στ)= [(ε)-(β)]
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα χωρίς	Φορολογητέο εισόδημα βάσει αντικειμενικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου

	προσδιορισμό με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες	δαπανών	εμμέσων τεχνικών	γενικών διατάξεων	βάσει ελέγχου	
2017	1.867,91€	5.490,05€	30.369,16	1.867,91	30.369,16	28.501,25

Η προκύπτουσα διαφορά των 28.501,25€ κατά το φορ. έτος 2017 θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα του αρ. 21§4 του ν. 4172/2013, καθώς δεν μπορούσε να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή / κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/29-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη και αναίτιολόγητη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της
2. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι οι πιστώσεις στους κοινούς λογαριασμούς ανήκαν ισομερώς στους συνδικαιούχους των λογαριασμών – εσφαλμένη εφαρμογή του τεκμηρίου της ΠΟΛ 1050/2014
3. Μη νόμιμη η επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος της, καθώς στην έκθεση ελέγχου περιέχονται πιστώσεις (καταθέσεις που δεν είχαν συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, κατά παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου
4. Λανθασμένος ο χειρισμός των εισοδημάτων, των χρηματικών διαθεσίμων και των καταθέσεων των τέκνων της.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, καταρχήν, 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.**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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...».

Επίσης, 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.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή με τις ρυθμίσεις του αρ. 28 του ΚΦΔ, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, «παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ. 2 Συντ.)». Η κλήση για ακρόαση θα πρέπει να περιλαμβάνει πλήρη αναφορά της πραγματικής και νομικής βάσης της διαπιστωθείσης παράβασης, άλλως δεν καθίσταται δυνατή η υπεράσπιση των δικαιωμάτων και συμφερόντων του διοικουμένου (πρβλ. ΣΤΕ 848/2007, ΔεφΑθ 1531/2010).

Επειδή στο άρθρο 64 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*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, το άρθρο 28 παρ. 1, καθώς και το ειδικότερο άρθρο 62 παρ. 4 του ΚΦΔ θεσπίζουν την υποχρέωση τήρησης ειδικής προδικασίας, ήτοι τη σύνταξη και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου - κλήσης προς ακρόασης, καθώς και πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου προ της έκδοσης και κοινοποίησης της οριστικής πράξης.

Επειδή, το άρθρο 64 του ΚΦΔ καθιερώνει ρητώς την αιτιολογία, ως ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού προστίμου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και, κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανεπάρκειας αυτής, να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή, για έκδοση νέας πράξης, κατ' άρθρο 63 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ.. Με τον όρο τυπικές πλημμέλειες

νοούνται ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες που ανάγονται στον τύπο και την τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της πράξης, καθιστώντας την μη νόμιμη. Τέτοια περίπτωση αποτελεί η παράβαση ουσιώδους τύπου που προβλέπεται για την έκδοση της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36§1,2γ : 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

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

([...]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 εν όψει της αρχής της ασφάλειας του δικαίου, ειδικότερα δε επί φορολογικών βαρών για την επιβολή των οποίων ο συνταγματικός νομοθέτης θεσπίζει καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας και προστασίας της εμπιστοσύνης, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει βεβαιότητα περί του ποσού της φορολογικής του υποχρέωσης, το μοναδικό γνωστό σ' αυτόν γεγονός είναι η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και της προσωρινής πράξεως.

Επειδή η κλήση προς ακρόαση πραγματοποιήθηκε με το με αρ./07-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση σύμφωνα με τα αρ. 28 και 62 του ΚΦΔ, και αρ. 6 του ν. 2690/99, καθώς επίσης και τις από 08-12-2022 πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. ετών 2016 και 2017.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος απέστειλε το με αρ. πρωτ./07-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο επιδόθηκε μαζί με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς του φόρου στις 08/12/2022, ενώ ακολούθως στις 30-12-2022 εξέδωσε την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στην οποία περιέχονται πιστώσεις και ποσά που δεν είχαν συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, ειδικότερα προστέθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς την 01/01/2016 κλάσμα που αντιστοιχεί στην προσφεύγουσα μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων Λουξεμβούργου με ISIN

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο φορολογούμενος δεν έχει βεβαιότητα περί της φορολογικής του υποχρέωσης, καθότι η νομική βάση για τις επιβληθείσες παραβάσεις δεν είναι με σαφήνεια διατυπωμένη στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, καθώς η προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2017 καταλογίζει συνολικό ποσό 12.737,83€, ενώ η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για το ίδιο έτος καταλογίζει ποσό 14.808,12€, χωρίς ωστόσο να έχει εκδοθεί προς την προσφεύγουσα νέα πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία να συμφωνεί ως προς το ποσό με την οριστική πράξη και νέο σημείωμα διαπιστώσεων το οποίο θα επεξηγεί τη μεταβολή αυτή. Συνεπώς η φορολογική επιβάρυνση της προσφεύγουσας μεταβλήθηκε προς το χειρότερο με την έκδοση της οριστικής πράξης, βασιζόμενη σε νέα στοιχεία, χωρίς να έχει κληθεί προγενέστερα η προσφεύγουσα σε κλήση προς ακρόαση, όπου θα είχε τη δυνατότητα να υποβάλει ένα νέο συμπληρωματικό υπόμνημα με τις αντιρρήσεις και τους ισχυρισμούς της.

Επειδή από το πλέγμα των αναφερθεισών διατάξεων, αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι η έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017 πραγματοποιήθηκε χωρίς την έκδοση νέας προσωρινής πράξης, με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις ανά φορολογική περίοδο, και ως εκ τούτου οι οριστικές πράξεις είναι τυπικά πλημμελείς και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του αρ. 63 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται σε περίπτωση τυπικής πλημμέλειας, **η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, εν προκειμένω, τηρήθηκε πλημμελώς ο ουσιώδης τύπος της αιτιολογίας, κατά την τήρηση της προδικασίας της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή το στάδιο της σύνταξης και κοινοποίησης του προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2017, πρέπει δε να αναπεμφθεί η υπό κρίση υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της διαδικασίας που ακολουθείται πριν την έκδοση κάθε πράξης, που εκδίδεται για μη διαδικαστικές παραβάσεις, ήτοι η κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων με προσωρινή πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπου αναφέρονται επαρκώς οι λόγοι της τροποποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης.

Γενομένου δεκτού του ως άνω ισχυρισμού, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή λόγων.

Επειδή περαιτέρω, για το φορ. έτος 2016 δεν υφίσταται διαφορά προς επίλυση, καθώς ο έλεγχος έχει δεχτεί ως ειλικρινή τη δήλωση της προσφεύγουσας και δεν έχει καταλογίσει ποσό φόρου, ούτε έχει μεταβάλει το φορολογητέο της εισόδημα, συνάγεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθμ. /30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, ο προσφεύγων δεν έχει έννομο συμφέρον και ως εκ τούτου ασκείται απαράδεκτα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. /29-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της: Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες, ώστε να κοινοποιηθεί σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός φόρου για το φορ. έτος 2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και περαιτέρω να εκδοθεί νέα οριστική πράξη, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του ΚΦΔ.

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.