



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 30 / 09 / 2020

Αριθμός Απόφασης **1994**

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 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την από 24/01/2020 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - του με ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός αριθ., τ.κ., κατά της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος οικονομικού έτους **2014**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,**

4. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη της προϊσταμένης, καθώς και την από 27/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου **φορολογίας Εισοδήματος, της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,**

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του - του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **27/12/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, **επαγόμαστε τα ακόλουθα:**

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./2019 **εντολή ελέγχου** γραφείου, σε συνέχεια της υπ' αριθμ./2018 εντολής της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το **οικον. έτος 2014**, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του **άρθρ.48§3 του ν. 2238/1994**, με αξιοποίηση των δεδομένων του **Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (ΕΛΑΕΠΠ)**, στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα από 1/1/2012 έως 31/12/2013.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κ.λπ., οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετιζόνταν με χρεώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα Αρχή ως **πρωτογενείς πιστώσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματά του, καθώς και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις της ελεγκτριας, καταγράφονται στην από **27/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**.

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα εισόδημα από **Προσαύξηση περιουσίας** (άρθρου 48§3 ν.2238/1994), για το έτος **2013** συνολικού ποσού **800.000,00€**, βάσει των κατωτέρω πρωτογενών πιστώσεων:

α/α αιτή-ματος	ID	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Προσαύξηση περιουσίας
					28/2/2013	200.000,00€	200.000,00€
					1/3/2013	200.000,00€	200.000,00€
					20/9/2013	400.000,00€	400.000,00€
Σύνολο έτους 2013						800.000,00€	800.000,00€

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με την οποία καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολο-γητέας βάσης	Διαφορά φόρων-Τελών	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 27/12/13	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	800.000,00€	261.992,96€	130.996,48€	137.703,50€	32.000,00€	562.692,94€
Σύνολα					261.992,96€	130.996,48€	137.703,50€	32.000,00€	562.692,94€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Η φορολογική Αρχή έπρεπε να εκδώσει συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων μέσα στη προθεσμία της παραγραφής, δεδομένου ότι στο Σημείωμα που του κοινοποιήθηκε αναγράφονται διαφορετικές πιστώσεις απ' αυτές που τελικώς του καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, με αποτέλεσμα να στερηθεί του δικαιώματος ανάπτυξης των ισχυρισμών του για τα νέα ευρήματα του ελέγχου, σύμφωνα το άρθρ. 28 του ν. 4174/2013,
- 2) Οι επίμαχες πιστώσεις, οι οποίες συνθέτουν το συνολικό των 800.000€, προέρχονται από μεταφορά από το λογαριασμό της στο λογαριασμό της , όπως προκύπτει και από την κίνηση του λογαριασμού της τελευταίας, την οποία προσκομίζει και επικαλείται, ενώ ο πρώτος από τους ως άνω λογαριασμούς, τροφοδοτήθηκε από τους υπ' αριθμ. και λογαριασμούς της μέσω εμβασμάτων που έστειλε κατά τα έτη 2010 – 2012, την κίνηση των οποίων επίσης προσκομίζει και επικαλείται, καθώς και καταστάσεις εντολών με τις οποίες απέστειλε

χρήματα στην ανωτέρω γερμανική τράπεζα. Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου έχει ήδη παραγραφεί. Δεδομένου όμως ότι δεν αποδείχθηκε η σύνδεση των αποσταλμένων εμβασμάτων από την στην επιφυλάσσεται να προσκομίσει νέα στοιχεία που θα επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του.

- 3) Η φορολογική αρχή, με το υπ' αριθμ. /2019 έγγραφό της ζήτησε πληροφορίες από τις φορολογικές αρχές της Γερμανίας και πριν εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη, έπρεπε να αναμείνει την απάντηση των φορολογικών αρχών της Γερμανίας, ώστε να την συμπεριλάβει στο πόρισμά της.

1) Προσκομισθέντα νέα στοιχεία, Πληροφορίες από Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Αναπομπή της υπόθεσης

Επειδή ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/06-05-2020 υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκομίζει και επικαλείται **νέα στοιχεία** και ειδικότερα:

- ✓ Το από **19.12.2020** έγγραφο της, από το οποίο προκύπτει ότι τα ποσά του λογαριασμού προέρχονται κυρίως από καταθέσεις από Ελληνικές τράπεζες και επισυνάπτει λίστα κύκλου εργασιών των ετών 2011 και 2012 όπου εμφανίζονται όλες οι πιστώσεις και χρεώσεις μετά το άνοιγμα του λογαριασμού (**Σχετ. Υπ Α**)
- ✓ Στοιχεία για την αποστολή εμβασμάτων από το λογαριασμό της με iban: και ειδικότερα:
 - α) Έντυπο αποστολής εμβάσματος / Επιταγής στο εξωτερικό,
 - β) Έντυπο Αίτησης - Δήλωσης (application and Declaration form) και
 - γ) Έντυπο έκδοσης Ιδιωτικού Εμβάσματος (Swift),όπως κατά περίπτωση αναφέρονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Ημερομηνία	α/α εμβάσματος	Από λογ/σμό της ΕΤΕ	Σε λογ/σμό της Austria Bank	Ποσό Εμβάσματος	Σχετικά Υπομνήματος		
8/4/2011				18.000,00€	Υπ.1α	Υπ. 1β	Υπ. 1γ
20/4/2011				37.000,00€	Υπ.2α	Υπ. 2β	Υπ. 2γ
28/4/2011				40.000,00€	Υπ.3α	Υπ. 3β	Υπ. 3γ
2/5/2011				41.000,00€	Υπ.4α	Υπ. 4β	Υπ. 4γ
9/5/2011				48.000,00€	Υπ.5α	Υπ. 5β	Υπ. 5γ
12/5/2011				42.000,00€	Υπ.6α	Υπ. 6β	Υπ. 6γ
16/5/2011				44.000,00€	Υπ.7α	Υπ. 7β	Υπ. 7γ
20/5/2011				48.000,00€	Υπ.8α	Υπ. 8β	Υπ. 8γ
25/5/2011				47.000,00€	Υπ.9α	Υπ. 9β	Υπ. 9γ
31/5/2011				46.000,00€	Υπ.10α	Υπ. 10β	Υπ. 10γ
2/6/2011				48.000,00€	Υπ.11α	Υπ. 11β	Υπ. 11γ
8/6/2011				47.000,00€	Υπ.12α	Υπ. 12β	Υπ. 12γ
24/6/2011				46.000,00€			Υπ. 13γ
15/7/2011				48.000,00€			Υπ. 14γ
19/7/2011				47.000,00€			Υπ. 15γ
Γενικό Άθροισμα				647.000,00€			

- ✓ Παραστατικό της από το οποίο προκύπτει η έκδοση εντολής εμβάσματος στις **24/05/2012** ποσού **48.000€** από το λογαριασμό, στο λογαριασμό της με iban:

Επειδή περαιτέρω, δεδομένου ότι από την έκθεση ελέγχου προέκυπτε ότι είχε ήδη σταλεί πριν το πέρας του ελέγχου, το υπ' αριθμ. /2019 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς τη Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων με αίτημα την ανταλλαγή πληροφοριών με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της Γερμανίας, ζητώντας πλήρεις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για την περίοδο 2012 – 2015, στις και στη **Γερμανία**, με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ.....ΕΞ2020ΕΜΠ/23-07-2020 έγγραφο της υπηρεσίας μας προς τη Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, ζητήσαμε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3§6 της υπ' αριθμ.

ΠΟΛ 1064/12-04-2017 (Β' 1440) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, να πληροφορηθούμε, **αν έχει διαβιβαστεί το ανωτέρω αίτημα** για αμοιβαία διοικητική συνδρομή στις φορολογικές αρχές της Γερμανίας, και σε θετική περίπτωση να μας γνωρίσουν τον αριθμό πρωτοκόλλου και την ημερομηνία του διαβιβαστικού εγγράφου τους, **και αν επ' αυτού, έχουν λάβει απάντηση.**

Επί του ανωτέρω εγγράφου της υπηρεσίας μας, η Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων απάντησε με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. **ΔΕΔ ΕΙ2020ΕΜΠ/10-08-2020**, όπου αναφέρεται ότι: «Σε απάντηση του υπ' αριθμ πρωτ ΔΕΔ.....ΕΞ2020ΕΜΠ/23.7.2020 εγγράφου σας, σας ενημερώνουμε ότι το αναφερόμενο στο έγγραφό σας αίτημα του ΚΕΦΟΜΕΠ με αρ. πρωτοκόλλου εισερχομένου στην Υπηρεσία μας/2020 διαβιβάστηκε στην γερμανική αρμόδια Αρχή με το υπ' αριθμ πρωτ./2020 αίτημα, μέσω του Η γερμανική φορολογική Αρχή **παρείχε τη σχετική απάντηση στις 28/7/2020**, με αρ. πρωτοκόλλου εισερχομένων στην Υπηρεσία μας τους-/2020 (πολλαπλά εισερχόμενα λόγω μεγάλου αριθμού συνημμένων). **Η εν λόγω απάντηση διαβιβάστηκε στο ΚΕΦΟΜΕΠ με το υπ' αριθμ πρωτ ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020»**

Κατόπιν αυτών, με την υπ' αριθμ./2020 **Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο, την οποία διαβιβάσαμε με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ.....ΕΞ2020ΕΜΠ/18-08-2020 έγγραφό μας, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προ-αναφερθέντα στοιχεία (ήτοι του υπ' αρ. Γ.....ΕΞ2020ΕΜΠ/07-08-2020 **εγγράφου της ΔΟΣ** και του υπ' αριθμ. **ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/06-05-2020 υπομνήματος**), και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της.

Σε απάντηση αυτών η ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθμ./2020 έγγραφό της (ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/15-09-2020), μας διαβίβασε το πόρισμά της, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Από τον έλεγχο των νέων στοιχείων δε διαφοροποιείται το φορολογικό αποτέλεσμα καθώς ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει στοιχεία (παραστατικά πιστώσεων, αναλυτική κίνηση των λογαριασμών της Γερμανίας που επικαλείται κτλ) για την απόδειξη του ισχυρισμού του ότι “οι τρεις πιστώσεις οι οποίες συνθέτουν το συνολικό ποσό των 800.000C προέρχονται από μεταφορές ποσών από το λογαριασμό της Γερμανίας στο λογαριασμό της της Αυστρίας”.

Να σημειωθεί ότι με τα υπ' αριθμό πρωτ./2019 και/2020 έγγραφα της υπηρεσίας μας προς τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, ζητήσαμε από τις φορολογικές αρχές της Γερμανίας και της Μ. Βρετανίας πληροφορίες για τους κάτωθι λογαριασμούς:

α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Δ/ση τράπεζας	Τράπεζα
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			

13			
----	--	--	--

Με την υπ' αριθμό πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 απάντηση της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, οι φορολογικές αρχές της Γερμανίας μας έστειλαν πληροφορίες για τους κάτωθι λογαριασμούς:

- της
- της
- της

Από την επεξεργασία των αναλυτικών κινήσεων των ανωτέρω λογαριασμών, δεν προκύπτει ότι οι τρεις πιστώσεις συνολικού ποσού 800.000€ (200.000€/28-02-2013, 200.000€/01-03-2013 και 400.000€/20-09-2013) του λογαριασμού της έχουν τροφοδοτηθεί από τους εν λόγω λογαριασμούς.

Πόρισμα: Κατόπιν ελέγχου των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν τόσο με το υπ' αριθμό πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/06-05-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος όσο και με την υπ' αριθμό πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/06-08-2020 απάντηση της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων καθώς και λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέχρι σήμερα, τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου παραμένουν ίδια.

Τέλος, να σημειωθεί ότι εκκρεμεί απάντηση από τη Γερμανία αναφορικά με τους λογαριασμούς του ελεγχόμενου στην τράπεζα και από τη Μ. Βρετανία αναφορικά με το λογαριασμό του ελεγχόμενου στην, καθώς για τους εν λόγω λογαριασμούς δεν έχει προσκομιστεί μέχρι σήμερα η κίνηση και τα στοιχεία των δικαιούχων».

2) Ως προς τον ισχυρισμό της παραβίασης του άρθρου 28 του ΚΦΔ

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, στις 20/11/2019 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. /2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, προκειμένου να ενημερωθεί για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και να διατυπώσει τις απόψεις του, σχετικά με τις διαπιστωθείσες διαφορές. Μεταξύ των διαφορών που περιλαμβάνονταν στο ως άνω σημείωμα, ήταν και οι ακόλουθες:

A/A	REC ID	Τράπεζα	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
2	8187			5/3/2013	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ		200.000,00 €
9	8722			23/9/2013	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ		400.000,00 €

Για την αιτιολόγηση των οποίων ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπ' αριθμ. 29806/10-12-2019 απαντητικό υπόμνημά του:

- ✓ Αναλυτική κίνηση λογαριασμού της για την περίοδο 31/12/2012-31/12/2013
- ✓ Παραστατικό για εισερχόμενο έμβασμα από το λογ. στο λογ. ποσού 200.000€ στις 05/03/2013 και
- ✓ Παραστατικό για εισερχόμενο έμβασμα από το λογ. στο λογ. ποσού 400.000€ στις 23/09/2013.

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω πιστώσεις ως αιτιολογημένες καθόσον αποδείχθηκε ότι αποτελούσαν μεταφορά από το λογαριασμό της, όμως από τον έλεγχο των κινήσεων του λογαριασμού αυτού που προσκόμισε ο προσφεύγων για την περίοδο 31/12/2012-31/12/2013, **προέκυψαν τρεις νέες πιστώσεις συνολικού ποσού 800.000€** (200.000€ / 28-02-2013, 200.000€ / 01-03-2013 και 400.000€ / 20-09-2013) για τις οποίες επικαλέστηκε ότι αποτελούν μεταφορά από λογαριασμό που τηρεί στη Γερμανίας χωρίς όμως να προσκομίσει δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του, με συνέπεια η ελέγχουσα φορολογική αρχή να θεωρήσει τις εν λόγω πιστώσεις ως μη αιτιολογημένες, δεδομένου δε ότι δεν προέκυπτε η

πηγή ή η αιτία τους, να τις υπαγάγει σε φορολόγηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2238/1994.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή έπρεπε να εκδώσει συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων μέσα στη προθεσμία της παραγράφης, δεδομένου ότι στο Σημείωμα που του κοινοποιήθηκε αναγράφονται διαφορετικές πιστώσεις απ' αυτές που τελικώς του καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, με αποτέλεσμα να στερηθεί του δικαιώματος ανάπτυξης των ισχυρισμών του για τα νέα ευρήματα του ελέγχου, σύμφωνα το άρθ. 28 του ν. 4174/2013,

Επειδή, με το άρθρο **20§2 του Συντάγματος** όπου ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Το δικαίωμα αυτό, εξειδικεύτηκε με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας** (ν. 2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45), όπου ορίζεται ότι:

«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. 3) ..., 4) ...»

Περαιτέρω κατ' εφαρμογή της ως άνω συνταγματικής επιταγής, το άρθρο **28 του Κ.Φ.Δ – ν. 4174/2013** (Α' 170), προβλέπει ότι:

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

2) Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο,...»,

Τα ανωτέρω διευκρινίστηκαν το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, όπου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «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 παρασχεθήκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου., ...»

Επειδή, όπως έχει κριθεί, η επίδοση του σημειώματος μαζί με την κλήση πρέπει να γίνεται με το πέρας του ελέγχου, δηλαδή μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα, η διάρκεια του οποίου εκτιμάται κατά τις περιστάσεις. Το χρονικό τούτο διάστημα αρχίζει από το πέρας του ελέγχου, δηλαδή από την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαδικασιών στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία, μετά την οποία πρέπει στο επιδιδόμενο σημείωμα να περιγράφονται, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, οι παραβάσεις που εξακριβώθηκαν, επί των οποίων καλείται να παράσχει εξηγήσεις ο επιτηδευματίας. Με το περιεχόμενο αυτό, το σημείωμα διακρίνεται σαφώς από την έκθεση ελέγχου, η δε επίδοσή του στον επιτηδευματία, που προηγείται, κατά τα ως άνω, από τη σύνταξη και την κατάρτιση της εκθέσεως ελέγχου, αποβλέπει ταυτοχρόνως στη διευκόλυνση της συντάξεώς της και στη διασφάλιση της ακριβείας της με τη λήψη υπόψη των ισχυρισμών του επιτηδευματία, αφού έτσι αυτός ακούγεται εγκαίρως. **Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε.** Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι επίδοση σημειώματος μετά την κατάρτιση και κοινοποίηση της εκθέσεως ελέγχου δεν εκπληρώνει την κατά νόμον αποστολή της και αποτελεί πλημμελή τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας επιβολής του προστίμου **ΣτΕ 519/1994**

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα, ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του και να προβάλει τους ισχυρισμούς του και τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τις τρεις πιστώσεις που του καταλογίστηκαν, ήτοι τις πιστώσεις της **28/02/2013** ποσού **200.000€**, της **01/03/2013** ποσού **200.000€** και της **01/03/2013** ποσού **400.000€**, καθόσον αυτές δεν συμπεριελήφθησαν στο υπ' αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, ούτε του κοινοποιήθηκε συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιλαμβάνει διαπιστώσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα (διαπιστώσεων) που επιδόθηκε (**ΣτΕ 519/1994**), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι **βάσιμος** και **αποδεκτός**, καθόσον η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013, και η προσβαλλόμενη πράξη, είναι **τυπικά πλημμελής και ακυρωτέα**.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται 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: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «**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 πλημμελίες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης**»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου **28§1** του **ν. 4174/2013**, η προσβαλλόμενη πράξη, ως προς τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος, είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθεί και περαιτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **24/01/2020** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του – του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, οδός αριθ., Τ.Κ., και την **ακύρωση** της υπ' αρ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2014**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω τυπικής πλημμελείας καθόσον η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013, και την επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να επαναυπολογιστεί το εισόδημα του προσφεύγοντος με βάση όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

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

**Ο προϊστάμενος
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.