



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσ/νίκη, 07/03/2024

Αρ. απόφασης: 633

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

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239, 240

e-mail : ded.thess@aaade.gr

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του
Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της
Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε,
τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων
Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του
Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης
υπογραφής»,

4. Την από 08/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης/13.10.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει της παρ. 2,3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας με βάση την υπ' αριθ. /12.10.2023 2^η τροποποιητική δήλωση και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /13.10.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας βάσει της παρ. 2,3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε 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. ειδοποίησης /13.10.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει της παρ. 2,3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας με βάση την υπ' αριθ. /12.10.2023 2^η τροποποιητική δήλωση, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 36.847,97€ πλέον συμβεβαιούμενων ποσών 129,60€ (Τέλος χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ στο χαρτόσημο) ήτοι συνολικό ποσό φόρου 36.977,57€ έναντι προηγούμενου ποσού φόρου 1.227,29€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την 07/07/2023, την με α/α καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, στην οποία συμπεριέλαβε μεταξύ άλλων στον κωδικό 735 του εντύπου Ε1 (Δαπάνη για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης) ποσό 100.000,00€. Κατόπιν ελέγχου των δικαιολογητικών της εν λόγω δήλωσης που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάρισή της τροποποιώντας το ποσό στον κωδικό 735 του εντύπου Ε1 σε 104.408,68€ βάσει του με αριθμό /22-12-2021 συμβόλαιου πώλησης ακινήτου της

συμβολαιογράφου Καβάλας του (ΑΦΜ). Ειδικότερα με το εν λόγω συμβόλαιο ο προσφεύγων απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα από την του (ΑΦΜ) ένα γραφείο εμβαδού καθαρού 43,42 τ.μ στον 1ο όροφο οικοδομής κείμενης στην συμβολή των οδών και (ήδη) στην Δημοτική Ενότητα του Δήμου Καβάλας, της Περιφερειακής Ενότητας Καβάλας, της Περιφέρειας Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης αντί τιμήματος 100.000,00€ πλέον των λοιπών συμπαρομαρτούντων εξόδων (φόρου μεταβίβασης και συμβολαιογραφικών εξόδων ποσού 4.408,68€). Ακολουθώντας η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/12.07.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2021 και προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 36.977,57€.

Στις 02-10-2023 υποβλήθηκε εκπροθέσμως μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» η υπ' αριθμ./2023 δήλωση φόρου γονικής παροχής χρηματικού ποσού 100.000,00€ (με ημερομηνία παραλαβής από την Δ.Ο.Υ Καβάλας την 04-10-2023), από την μητέρα του προσφεύγοντος του με ΑΦΜ προς αυτόν με ημερομηνία παράδοσης κινητού στις 17/12/2021 και ως περιγραφή την μεταφορά του εν λόγω χρηματικού ποσού από λογαριασμό με IBAN GR της δωρήτριας στην σε λογαριασμό στην τράπεζα με GR..... της πωλήτριας του για την αγορά του ακινήτου από τον δωρεοδόχο με το υπ' αριθ./22-12-2021 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Καβάλας του

Την 06.10.2023 ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αριθ. 1η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2021, από την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. ειδοποίησης/10.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και προέκυψε σε βάρος του τελικό χρεωστικό ποσό 1.229,29€. Στην εν λόγω δήλωση ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στον κωδικό 781 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λ.π) ποσό 104.408,68€ επισυνάπτοντας την ανωτέρω δήλωση φόρου δωρεάς-γονικής παροχής χρηματικού ποσού ύψους 100.000,00€ καθώς και παραστατικά εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από την Γερμανία ύψους 4.408,68€. Κατά την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της στον κωδικό 781 το ποσό της γονικής παροχής ύψους 100.000€ όχι όμως και το

ποσό των εισαχθέντων χρηματικών κεφαλαίων ύψους 4.408,68€.

Ακολουθώντας στις 13-10-2023, η Δ.Ο.Υ Καβάλας προέβη σε οίκοθεν υποβολή και νέα εκκαθάριση βάσει της παρ. 2,3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. της υπ' αριθ./12.10.2023 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2021 μη συνυπολογίζοντας το ποσό των 100.000,00€ που είχε δηλωθεί στον κωδικό 781 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λ.π) με βάση την υπ' αριθμ./04-10-2023 εκπρόθεσμη δήλωση φόρου δωρεάς-γονικής παροχής και είχε αποδεχτεί με την 1^η τροποποιητική δήλωση. Επ' αυτής εκδόθηκε η υπ' αριθ. ειδοποίησης/13.10.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου και προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος νέο χρεωστικό ποσό 36.977,57€ έναντι προηγούμενου ποσού φόρου 1.227,29€ με την επισήμανση στην δεύτερη σελίδα της εν λόγω πράξης ότι « η δήλωση δωρεάς χρήματων γίνεται δεκτή για την κάλυψη του τεκμηρίου μόνο εάν έχει υποβληθεί μέχρι το τέλος του οικείου έτους. συνεπώς η δήλωση δωρεάς δεν ελήφθη υπόψη και διαγράφεται το ποσό του κωδικού 781..»

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση η τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1) Η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι εσφαλμένη και παράνομη για το λόγο ότι η διάταξη του άρθρου 34 παρ.2 του ΚΦΕ ορίζει ότι η απαρίθμηση των τρόπων κάλυψης των τεκμηρίων είναι ενδεικτική και ως εκ τούτου δεν αποκλείει τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος με επίκληση δωρεών για τις οποίες οι οικείες φορολογικές δηλώσεις υποβλήθηκαν μετά την λήξη του οικείου έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες, εφόσον αποδεικνύεται ότι οι δωρεές αυτές συντελέστηκαν με την παράδοση των χρηματικών ποσών που έλαβαν χώρα πριν την πραγματοποίηση των δαπανών αυτών

2) Η προσβαλλόμενη πράξη αντιστρατεύεται πλήρως την διάταξη του άρθρου 78 παρ.1 του Συντάγματος από την οποία απορρέει το μαχητό των τεκμηρίων που ορίζει η φορολογική νομοθεσία, εκφεύγει των ορίων της αρχής της χρηστής διοίκησης και παραβιάζει την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα

δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στο άρθρο 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ. 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 αρχεία (βιβλία και 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, στο άρθρο 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2162/2020, με θέμα την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

« Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα τις Α.1025/2020, Α.1009/2019, ΠΟΛ.1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ.1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. [...]

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.».

Επειδή, στο άρθρο 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι :«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

3. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες 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.....».

Επειδή, με βάση τα παραπάνω η έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προϋποθέτει ή α) την διενέργεια ελέγχου από τη φορολογική αρχή και την αιτιολογημένη διαπίστωση της ανακρίβειας ή του σφάλματος, κατόπιν της διαδικασίας των άρθρων 23 –28 του ΚΦΔ, δηλαδή έκδοση εντολής ελέγχου, διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, έκδοση σημειώματος διαπιστώσεων, παροχή δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στον φορολογούμενο, και σύνταξη έκθεσης ή β) τη υποβολή από τον φορολογούμενο τροποποιητικής δήλωσης προς διόρθωση προηγθέντος διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εφόσον αυτή γίνει αποδεκτή από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, στο άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, την 06.10.2023 ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αριθ. 1η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2021, την οποία η Δ.Ο.Υ Καβάλας έκανε αποδεκτή όσο αφορά το δηλωθέν στον κωδικό 781 ποσό δωρεάς ύψους 100.000,00€, για το οποίο υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα εκπρόθεσμη δήλωση φόρου δωρεάς, προς μείωση της

προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, ενώ απέρριψε -διέγραψε το ποσό των εισαχθέντων χρηματικών κεφαλαίων ύψους 4.408,68€, από τον ίδιο κωδικό, και προέβη στην έκδοσή της με αριθ. ειδοποίησης/10.10.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

Επειδή, ακολούθως η φορολογική αρχή προέβη, κατ' ουσίαν, σε ανάκληση της αποδοχής της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης (υπ' αριθμ./06.10.2023) με οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση της υπ' αριθ./12.10.2023 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2021 και έκδοση της με αρ. ειδοποίησης/13.10.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει της παρ. 2,3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. χωρίς να ακολουθήσει την οριζόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 & 3 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με τα άρθρα 23-28 του Κ.Φ.Δ. διαδικασία διενέργειας ελέγχου (έκδοση εντολής ελέγχου, έκδοση και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων, σύνταξη έκθεσης ελέγχου). Οι εν λόγω παραλείψεις καθιστούν νομικώς πλημμελή την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ακυρώσιμη.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκφεύγει των ορίων της αρχής της χρηστής διοίκησης και παραβιάζει την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση του έτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού.

Επειδή, με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι :

«6. Αν με την απόφαση 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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού..... 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, με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από την 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 την 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 μόνον για το ζήτημα στο οποίο αφορά.».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/08.11.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αρ. ειδοποίησης/13.10.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει της παρ. 2,3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας με βάση την υπ' αριθ. /12.10.2023 2^η τροποποιητική δήλωση, λόγω τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ανωτέρω φορολογικής αρχής, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.