



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2931

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, κατά της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/28.2.2024 και αριθμό ειδοποίησης/15.4.2024, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 31.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, για την οποία δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ότι κατατέθηκε εκπρόθεσμα, άρα θεωρείται ότι κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/28.2.2024 και αριθμό ειδοποίησης/15.4.2024 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 20.408,37 €, πλέον 2.923,28 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 23.331,65 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1.) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της υποβολής της δήλωσης φόρου - Ακυρότητα της Ε.2162/2020 εγκυκλίου λόγω υπέρβασης νομοθετικής εξουσιοδότησης.
- 2.) Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 3.) Ανυπαρξία φορολογητέου εισοδήματος αλλοδαπής ύψους 61.296,00 € - Ουσία αβάσιμη η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού - Αίτημα μεταβολής αυτής και περιορισμού στο πραγματικώς υπάρχον εισόδημα.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1, 3 και 6 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**Είδη προσδιορισμού φόρου. 1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. [...]. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου. 2. [...]. 3. Ο προσδιορισμός φόρου **κατόπιν της δήλωσης** του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). 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. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά**

από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου. 4. [...]. 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). [...]. Ο φορολογούμενος **δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου σε περίπτωση υποβολής δήλωσης, σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 και 8 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Φορολογικός έλεγχος. 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. 2. [...]. 8. **Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου.** Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου. Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...]. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο, στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, **εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.**»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω:

α) Η Φορολογική Διοίκηση, μετά την αυτεπάγγελτη υποβολή, εκ μέρους της, τροποποιητικής δήλωσης (Ε1) για το έτος 2018, παρενέβη ανεπιτρέπτως και προέβη στη συμπλήρωση του κωδικού 389 με το ποσό των 61.296,00 €, ενώ αφαίρεσε την ένδειξη του κωδικού 657, όπου ο ίδιος είχε δηλώσει το αληθές και πραγματικό εισόδημα ύψους 19.948,46 €, εν συνέχεια δε με βάση τις εν λόγω εγγραφές εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη (κατόπιν οίκοθεν υποβολής 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης), χωρίς να συνάπτεται σ' αυτήν οποιαδήποτε έκθεση ελέγχου.

β) Σε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώσει αποκλίσεις σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση ή περιέλθουν εις χείρας της στοιχεία που να υποδηλώνουν μη ορθή δήλωση εισοδήματος, μόνος προβλεπόμενος τρόπος δράσης κατά τον ΚΦΔ είναι ο φορολογικός έλεγχος κατά την κείμενη διαδικασία. Ως εκ τούτου, μη νόμιμα επενέβη η Φορολογική Διοίκηση στην αρχικώς υποβληθείσα δήλωση εκ μέρους του και η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου είναι άκυρη.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία αβάσιμος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/28.2.2024 δήλωση ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018 υποβλήθηκε **από τον ίδιο** τον προσφεύγοντα και δεν εκδόθηκε «οίκοθεν» από τη Φορολογική Διοίκηση, γεγονός που επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι η δήλωση αυτή υποβλήθηκε **«με επιφύλαξη»**.

Εξάλλου, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη είναι πράξη **διορθωτικού** προσδιορισμού ΦΕφπ και **όχι** πράξη **διοικητικού** προσδιορισμού ΦΕφπ, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

β) Όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 εδ. γ' και δ' ν. 5104/2024 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης), η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη **διορθωτικού** προσδιορισμού ΦΕφπ (πράξη διόρθωσης του διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ βάσει της αρχικής δήλωσης ΦΕφπ), αν κάνει αποδεκτή τη σχετική **τροποποιητική** δήλωση ΦΕφπ του φορολογούμενου προσώπου.

Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση η ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/28.2.2024 δήλωση ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντος ήταν τροποποιητική, ορθά δε η επί τη βάσει της δήλωσης αυτής εκδοθείσα ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΕφπ ήταν πράξη διόρθωσης του (αρχικού, ήτοι επί τη βάσει της αρχικής δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018) διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ, ήταν δηλαδή με άλλα λόγια πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ.

γ) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 38 εδ. δ' (=τελευταίο εδ.) ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 27 παρ. 8 εδ. α' και του άρθρου 36 παρ. 6 εδ. δ' ν. 5104/2024 (όπως και οι τρεις αυτές διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης), **μόνο επί ελέγχου εκδίδεται και κοινοποιείται έκθεση ελέγχου** (=είναι υποχρεωτική η έκδοση και κοινοποίηση έκθεσης ελέγχου), **όχι δηλαδή και στην περίπτωση** που, χωρίς να έχει ξεκινήσει φορολογικός έλεγχος (χωρίς να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου), το φορολογούμενο πρόσωπο υποβάλλει τροποποιητική δήλωση στα πλαίσια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 36 παρ. 6 εδ. γ' ν. 5104/2024, ήτοι κατόπιν (=μεταγενέστερα της) έκδοσης και κοινοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου επί τη βάσει αρχικής δικής του δήλωσης.

Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση ορθά δεν εκδόθηκε και δεν κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, μαζί με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, και σχετική έκθεση ελέγχου, καθώς κάτι τέτοιο δεν προβλεπόταν από τις ισχύουσες κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν της πράξης αυτής διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

δ) Είναι δε κατά τα λοιπά εύλογη η μη πρόβλεψη έκδοσης και κοινοποίησης έκθεσης ελέγχου σε μια περίπτωση, όπως η υπό κρίση, αφού ο φόρος προσδιορίζεται επί τη βάσει της υποβληθείσας (τροποποιητικής) δήλωσης του φορολογούμενου προσώπου, χωρίς τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου (ελεγκτικών επαληθεύσεων) εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου. 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. [...]. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και 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 έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. **Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.**»**

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Αν ήθελε υποτεθεί ότι η υποβληθείσα από τον ίδιο τροποποιητική δήλωση ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018 ήταν ανακριβής, τότε η Φορολογική Διοίκηση όφειλε να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, αφού όμως είχε προηγηθεί έλεγχος κατά τις προβλέψεις των άρθρων 23 επ. ΚΦΔ, στα πλαίσια δε του ελέγχου αυτού θα είχε ασφαλώς το δικαίωμα να αντιλέξει, στα πλαίσια του άρθρου 28 ΚΦΔ.

β) Αντιθέτως, διά της μη νόμιμης μεθόδου της αυτεπάγγελτης επέμβασης εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης στη δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018 (και δη της αυτεπάγγελτης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης) αποστερήθηκε του δικαιώματος ακρόασης, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος, το οποίο κάμπτεται μόνο στην περίπτωση της υποβολής δήλωσης εκ μέρους του φορολογουμένου και την εκ μέρους του και με πρωτοβουλία του προσκόμιση των σχετικών δικαιολογητικών.

γ) Η δε από 29.1.2024 πρόσκληση που έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής προς υποβολή τροποποιητικής δήλωσης κατ' ουδέν δύναται να θεωρηθεί ότι καλύπτει επαρκώς την ως άνω υποχρέωση της Διοίκησης, αφού η πρόσκληση αυτή δεν περιείχε το ελάχιστο περιεχόμενο των πληροφοριών, χωρίς ποτέ να του γνωστοποιηθούν τα πλήρη πορίσματα του ελέγχου, όπως απαιτεί το άρθρο 28 παρ. 2 ΚΦΔ, ενώ ακόμη και σήμερα δε γνωρίζει την πηγή προέλευσης του

δυσθεώρητου ποσού των 61.296,00 € που φέρεται να απέκτησε το έτος 2018 στην αλλοδαπή, ποια τα χαρακτηριστικά αυτού, πού ανευρέθη το ποσό αυτό (π.χ. σε κάποιον τραπεζικό του λογαριασμό κ.λπ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία αβάσιμος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προεκτέθηκε κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει σαφώς ότι η ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/28.2.2024 δήλωση ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018 υποβλήθηκε **από τον ίδιο** τον προσφεύγοντα και δεν εκδόθηκε «οίκοθεν» από τη Φορολογική Διοίκηση, γεγονός που επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι η δήλωση αυτή υποβλήθηκε **«με επιφύλαξη»**.

Εξάλλου, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη είναι πράξη **διορθωτικού** προσδιορισμού ΦΕφπ και **όχι** πράξη **διοικητικού** προσδιορισμού ΦΕφπ, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

β) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 33 παρ. 3 ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης) σε συνδυασμό με τον τίτλο του άρθρου 33 ν. 5104/2024 (από τον οποίο συνάγεται σαφώς ότι τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό αφορούν αποκλειστικά στην περίπτωση διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου), **μόνο επί ελέγχου** αφενός **εκδίδεται και κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου** (=είναι υποχρεωτική η έκδοση και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου) και αφετέρου **υφίσταται δικαίωμα** του φορολογούμενου προσώπου **να διατυπώσει τις απόψεις του επ' αυτού και αντίστοιχη υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης να** (περιμένει να) **το ακούσει** πριν την έκδοση και κοινοποίηση σε βάρος του πράξης προσδιορισμού φόρου (στα πλαίσια του κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος δικαιώματος κάθε διοικούμενου προσώπου σε ακρόασή του από τη Διοίκηση πριν την έκδοση και κοινοποίηση σε βάρος του δυσμενούς διοικητικής πράξης) -ακολουθείται δηλαδή η προβλεπόμενη από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 διαδικασία-, **όχι δηλαδή και στην περίπτωση** που, χωρίς να έχει ξεκινήσει φορολογικός έλεγχος (χωρίς να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου), το φορολογούμενο πρόσωπο υποβάλλει τροποποιητική δήλωση στα πλαίσια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 36 παρ. 6 εδ. γ' ν. 5104/2024, ήτοι κατόπιν (=μεταγενέστερα της) έκδοσης και κοινοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου επί τη βάσει αρχικής δικής του δήλωσης, οπότε και εκδίδεται σε βάρος του και του κοινοποιείται πράξη (διορθωτικού) προσδιορισμού χωρίς την τήρηση της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 33 ν. 5104/2024 διαδικασίας.

Κι αυτό, γιατί, αφού κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 33 παρ. 3 ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την προαναφερθείσα ημερομηνία) ακόμα και επί (διενεργούμενου) ελέγχου δεν εκδίδεται και δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (=δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου), αν τα συμπεράσματα/πορίσματα του ελέγχου δε διαφοροποιούνται από αυτά που προκύπτουν από τα δεδομένα της οικείας δήλωσης του ελεγχόμενου προσώπου, **πολύ λιγότερο** δεν εκδίδεται και δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (=δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου) στην περίπτωση που, χωρίς να έχει ξεκινήσει φορολογικός έλεγχος (χωρίς να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου), το φορολογούμενο πρόσωπο υποβάλλει τροποποιητική δήλωση στα πλαίσια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 36 παρ. 6 εδ. γ' ν. 5104/2024, ήτοι κατόπιν (=μεταγενέστερα της) έκδοσης και κοινοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου επί τη βάσει αρχικής δικής του δήλωσης (*επιχείρημα «από το μεγαλύτερο στο μικρότερο»*).

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή, συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων, εφαρμόζονται τα Κεφάλαια Α΄ έως και Η΄ του ν. 4170/2013 [...], ο ν. 4153/2013 [...] για την κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, οι διεθνείς συμβάσεις, όπως κυρώνονται και ισχύουν με τις διατάξεις εφαρμογής τους και τα σχετικά σχόλια του Ο.Ο.Σ.Α., καθώς και η νομοθεσία σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 16 παρ. 7 ν. 4170/2013 (που περιλαμβάνεται στο Κεφάλαιο Δ΄ του Πρώτου Μέρους του ν. 4170/2013), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Οι διοικητικές ή δικαστικές αρχές της Ελλάδας **δύνανται να επικαλούνται** πληροφορίες, εκθέσεις, δηλώσεις και κάθε άλλο έγγραφο ή επικυρωμένα γνήσια αντίγραφα ή αποσπάσματά τους που έχουν περιέλθει στη λαμβάνουσα αρχή άλλου κράτους μέλους και γνωστοποιούνται στην αιτούσα ελληνική αρχή, ως αποδεικτικά στοιχεία **στην ίδια βάση** με παρόμοιες πληροφορίες, εκθέσεις, δηλώσεις και οποιοδήποτε άλλα έγγραφα παρέχονται **από μία άλλη αρχή της Ελλάδας**.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2717/1999), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ΚΔΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ΚΔΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η

ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ΚΔΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «**Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.**»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι μοναδικό του εισόδημα από παροχή μισθωτής εργασίας στην αλλοδαπή κατά το ως άνω υπό κρίση έτος 2018 ήταν φορολογητέο εισόδημα συνολικού ύψους 19.948,46 €, το οποίο απέκτησε κατά το χρονικό διάστημα 02.04.2018-30.09.2018 στη Γαλλία, ενώ έβραν του εισοδήματος αυτού κανένα άλλο εισόδημα δεν απέκτησε οπουδήποτε παγκοσμίως και προφανώς δεν απέκτησε το εξωπραγματικό ποσό των 61.296,00 € που υπέλαβε ως κτηθέν η (ελληνική) Φορολογική Διοίκηση (και για του οποίου την προέλευση ουδέν γνωρίζει).

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Η πληροφορία περί του ως άνω υπό κρίση συνολικού ποσού των 61.296,00 € -που δηλώθηκε άλλωστε, αν και με επίφυλαξη, από τον προσφεύγοντα με την ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/28.2.2024 δήλωσή του ΦΕΦπ φορολογικού έτους 2018- περιήλθε σε γνώση της (ελληνικής) Φορολογικής Διοίκησης από τις φορολογικές αρχές της Γαλλίας μέσω της διαδικασίας της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής και συνεπώς, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 16 παρ. 7 ν. 4170/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά τις ίδιες αυτές ημερομηνίες), έχει την ίδια αποδεικτική δύναμη στην ελληνική έννομη τάξη με αυτή που θα είχε μια παρόμοια πληροφορία από οποιαδήποτε ελληνική δημόσια αρχή που θα αποτυπωνόταν σε ένα δημόσιο έγγραφο, δηλαδή κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 171 παρ. 1 ΚΔΔ σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ΚΔΔ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την απόκτηση του σχετικού εισοδήματος στην αλλοδαπή εντός του 2018 από τον προσφεύγοντα.

β) Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στην (ελληνική) Φορολογική Διοίκηση, ούτε πριν την έκδοση και κοινοποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ούτε μέχρι την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του, έγγραφο/-α από τις γαλλικές φορολογικές αρχές (π.χ. πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εκκαθαριστικό φορολογίας εισοδήματος για τα εισοδήματα που απέκτησε στη Γαλλία εντός του 2018 βάσει τυχόν υποβληθείσας εκεί φορολογικής δήλωσής του κ.ά.), από το/τα οποίο/-α να τεκμηριώνεται

με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) το είδος και το ακριβές ύψος των εισοδημάτων που απέκτησε στη Γαλλία εντός του 2018 κατά τους ως άνω ισχυρισμούς του, μόνο δε από τα προσκομισθέντα φωτοαντίγραφα (i) του φερόμενου από 30.9.2018 πιστοποιητικού εργασίας από, (ii) της φερόμενης από 23.2.2022 βεβαίωσης εργοδότη από το, (iii) της φερόμενης από 23.2.2022 βεβαίωσης κατοικίας από το και (iv) εγγράφων με την ένδειξη “.....” και τις ενδείξεις αντίστοιχα “paie du 02/04/2018 au 30/04/2018”, “paie du 01/05/2018 au 31/05/2018”, “paie du 01/06/2018 au 30/06/2018”, “paie du 01/07/2018 au 31/07/2018”, “paie du 01/08/2018 au 31/08/2018” και “paie du 01/09/2018 au 30/09/2018” με σχετικά ποσά, χωρίς μετάφραση, δεν μπορεί να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) κάτι τέτοιο.

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 31.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/28.2.2024 και αριθμό ειδοποίησης/15.4.2024.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2018 συνολικού ποσού 23.331,65 €.

Φορολογικό έτος 2018:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2018: 23.331,65 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/28.2.2024 και αριθμό ειδοποίησης/15.4.2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.