



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16-04-2025

Αριθμός απόφασης: 633

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/12.04.2017 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία **20/12/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:, κατά:

α) της με αριθμό/04-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και

β) της με αριθμό/04-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το από 28-01-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και επί του από 28-01-2025 συμπληρωματικού υπομνήματος 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 τη με αριθμό/04-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 44.750,78€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 22.375,39€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.596,23€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 77.722,42€.
- Με τη με αριθμό/04-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 5.909,62€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 2.954,82€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 722,35€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 9.586,81€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 04-12-2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. /22-10-2024 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε στον σύζυγο της προσφεύγουσας (.....), βάσει της με αριθμό /2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι συνδικαιούχος, με το σύζυγό της και τα παιδιά τους, σε διάφορους τραπεζικούς λογαριασμούς. Κατά τον έλεγχο με την υπ'αριθμ. /2023 εντολή ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς βρέθηκαν πιστωτικές κινήσεις που προέρχονται από άγνωστη πηγή.

Ο έλεγχος στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε αποκλειστικά για την αξιοποίηση των ευρημάτων του προαναφερθέντος ελέγχου που διενεργήθηκε στον σύζυγό της (.....). Ειδικότερα,

από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του ΚΦΔ, όπως αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το συνολικό διαθέσιμο υπόλοιπο στις 31-12-2018 των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους η προσφεύγουσα είναι συνδικαιούχος, μαζί με το σύζυγό της και τα τέκνα τους, υπερβαίνει τα πραγματικά εισοδήματα της οικογένειας και για το λόγο αυτό κρίθηκαν από τον έλεγχο ως «προσαύξηση περιουσίας».

Ακολούθως, ο έλεγχος που διενεργούνταν στον, ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσδιορίσει κατά ποιο ποσοστό ή με ποιο ποσό συνέβαλε στη διαμόρφωση του διαθέσιμου εισοδήματος στις 31-12-2018 και σε ποιο ποσοστό ή με ποιο ποσό ήταν δικαιούχος των καταθέσεων. Η προσφεύγουσα, με το υπόμνημά της (αριθμό πρωτ. εισερχομένου ΕΙ 2024 ΕΜΠ 03-10-2024) αναφέρει ότι *«ελλείπει αναλυτικών στοιχείων, με κάθε επιφύλαξη αξιολογώ τη συμμετοχή μου αυτή σε ποσοστό 40% (με εξαίρεση βέβαια τον GR..... λογαριασμό, στον οποίο δεν μετέχω»*.

Μετά την ως άνω απάντηση της προσφεύγουσας, ο έλεγχος επιμέρισε τα ευρήματα του ελέγχου του συζύγου,, κατά ποσοστό 60% στον σύζυγο και 40% στη σύζυγο και πλέον προσφεύγουσα.

Ειδικότερα, κατόπιν ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του συζύγου της προσφεύγουσας, και σύμφωνα με το υπόμνημα της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι για την προσφεύγουσα:

1)Για το φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε ποσό ύψους 135.608,43€, που ο έλεγχος χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013.

2)Για το φορολογικό έτος 2019 διαπιστώθηκαν πιστώσεις ύψους 44.770,00€, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον σύζυγο της προσφεύγουσας,

Το ως άνω ποσό του φορολογικού έτους 2019 επιμερίστηκε κατά ποσοστό 60% στον (σύζυγο της προσφεύγουσας) και 40% στην προσφεύγουσα, με βάση το από 01-10-2024 υπόμνημά της αναφορικά με το ποσοστό συνεισφοράς της στα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών, που υποβλήθηκε σε απάντηση στο με αριθμό πρωτ.ΕΞ2024ΕΜΠ/23-09-2024 έγγραφο αίτημα του άρθρου 15 του Ν 5104/2024, που της κοινοποιήθηκε στο πλαίσιο της διενέργειας ελέγχου στο σύζυγό της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό υπόμνημα ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη:

1)Μη νόμιμη διενέργεια ελέγχου-παραβάσεις ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και δικαιώματος ακρόασης-αοριστία και ελλιπείς αιτιολογίες σημειώματος διαπιστώσεων και έκθεσης ελέγχου. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε η φορολογική αρχή την κάλεσε με έγγραφό της, στα πλαίσια του άρθρου 14 του ΚΦΔ, παρά απευθείας της κοινοποίησε Σημείωμα Διαπιστώσεων και

προσωρινά φύλλα. Ο έλεγχος αξιοποίησε τις πληροφορίες, που έλαβε από την ίδια ως τρίτη, κατόπιν αιτήματος του άρθρου 15 του ΚΦΔ, στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου σε βάρος του συζύγου της, συνιστάμενες μόνο στο κατ'εκτίμηση ποσοστό συμμετοχής της στο οικογενειακό εισόδημα κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης. Ο έλεγχος δε ζήτησε στοιχεία από την ίδια, στερώντας της το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Μη κοινοποιώντας αίτημα του άρθρου 14, ο έλεγχος παρέβη τη διαδικασία του άρθρου 28 του ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία η διαδικασία του ελέγχου δεν εκκινά παρά μόνο μετά την κοινοποίηση του εν λόγω αιτήματος ή τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Τόσο στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, όσο και στην Έκθεση Ελέγχου η ελεγκτική αρχή διαπιστώνει ότι το πραγματικό διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα στις 31-12-2018 ανέρχεται στο ποσό των 115.111,00€, χωρίς όμως να παρατίθεται κανένα απολύτως στοιχείο αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού του. Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ποια έτη λήφθηκαν υπόψη για το σχηματισμό του πραγματικού διαθέσιμου, καθώς και ποια ποσά αφαιρέθηκαν για αγορές και λοιπές δαπάνες. Οι πιστωτικές κινήσεις του φορολογικού έτους 2019 δεν αναφέρονται σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου. Από το Σημείωμα Διαπιστώσεων και την έκθεση ελέγχου ελλείπει η απαιτούμενη πλήρης και εμπειριστατωμένη αιτιολογία. Η μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας από την ελεγκτική αρχή, λόγω μη κοινοποίησης πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με την αοριστία του Σημειώματος Διαπιστώσεων και της Έκθεσης Ελέγχου, προκαλούν βλάβη συνιστάμενη στην αδυναμία έγκαιρης, αποτελεσματικής και επί της ουσίας άμυνάς της έναντι των διαπιστώσεων του ελέγχου.

2) Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για φορολόγηση μεταφερόμενων υπολοίπων τραπεζικών λογαριασμών που βρίσκονται εντός τραπεζικού συστήματος πέραν της πενταετίας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται το άρθρο 21 παρ.4 του Ν 4172/2013, την ΠΟΛ 1175/2017, το άρθρο 37 του Ν 5104/2024, την απόφαση του ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., τις αποφάσεις 2934, 2935/2017, την απόφαση του ΣτΕ 172/2018 (συμπληρωματικά στοιχεία) και την ΠΟΛ 1194/2017. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2018 δεν εξέτασε τις κινήσεις/πιστώσεις και την τυχόν διαφορά-επαύξηση του υπολοίπου των τραπεζικών της λογαριασμών, αλλά ζήτησε αιτιολόγηση του συνόλου του υπολοίπου που είχε εντός τραπεζικού συστήματος την 31-12-2018. Όφειλε να ελέγξει την τυχόν επαύξηση των τραπεζικών του καταθέσεων κατά την πρώτη μη παραγραφείσα χρήση 2018, αφαιρώντας το σύνολο των καταθέσεων που βρίσκονταν εντός τραπεζικού συστήματος την 01-01-2018. Ενήργησε κατά πλήρη παράβαση των αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας και της ΠΟΛ 1194/2017, επεκτείνοντας αυθαίρετα τον έλεγχο σε προγενέστερες και ήδη παραγραφείσες χρήσεις, λαμβάνοντας ως μηδενικό το υπόλοιπο των τραπεζικών της λογαριασμών την 01-01-2018. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα παραθέτει τα υπόλοιπα των τραπεζικών της λογαριασμών κατά την 01-01-2018. Καμία απολύτως προσαύξηση δεν υφίσταται στο υπόλοιπο των τραπεζικών της λογαριασμών κατά τη χρήση 2018. Τα υπόλοιπα που εντοπίζει

ο έλεγχος αποτελούν μεταφερόμενα υπόλοιπα από προηγούμενες, ήδη παραγραφείσες και μη ελεγχόμενες χρήσεις.

3)Εσφαλμένος και μη νόμιμος καταλογισμός ποσών ως προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.4 Ν 4172/2013 για τη χρήση 2019.

4)Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και έλλειψη νόμιμης βάσης ως προς τον καταλογισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Η έκθεση ελέγχου δεν κάνει μνεία ως προς τις διατάξεις, βάσει των οποίων επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Ελλιπής αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων. Επίσης ισχυρίζεται ότι η εν λόγω ειδική εισφορά δεν συνιστά φορολογία και για τον λόγο αυτό έπρεπε να συνταχθεί και να κοινοποιηθεί ξεχωριστή έκθεση ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024, 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 84 παρ. 4 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ... ».

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «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, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει

στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 την 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 ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 28 του Ν 4174/2013 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».

Επειδή το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις,

μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με τα ως άνω άρθρα του ΚΦΔ, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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)».

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

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της

έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανααιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή

αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 5104/2024 «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 5104/2024 αναφορικά με το άρθρο 28 του εν λόγω νόμου ορίζεται ότι «Προβλέπεται ότι ο φορολογικός έλεγχος διαρκεί έως ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, για χρονικό διάστημα έως έξι (6) μηνών, αν η ελεγκτική διαδικασία έχει εκκινήσει εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Σε περιπτώσεις που ο έλεγχος δεν έχει ολοκληρωθεί εντός του χρονικού διαστήματος των προηγούμενων εδαφίων, επιτρέπεται περαιτέρω παράταση για χρονικό διάστημα έως οχτώ (8) μηνών αν από τον έλεγχο που έχει ήδη πραγματοποιηθεί μέχρι εκείνο το χρονικό σημείο, προκύπτουν πιθανότητες για διάπραξη του αδικήματος της φοροδιαφυγής, όπως ορίζεται στο άρθρο 79 του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 "4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι " Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)".

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη τις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.**

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Επειδή, το 2° ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, εφαρμόζοντας τις διατάξεις που διέπουν την προσαύξηση περιουσίας, προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη βάσει των αναπαιολόγητων πιστώσεων στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και του συζύγου της ως εξής:

1)Για το φορολογικό έτος 2018

Φορολογικό έτος 2018 Προσαύξηση Περιουσίας

Πραγματικό διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα 31-12-2018	46.044,40
Μείον: Υπόλοιπο καταθέσεων 31-12-2018 για	181.652,83
Προσαύξηση περιουσίας για αρ.21 παρ.4 Ν 4172/2013	-135.608,43

2)Για το φορολογικό έτος 2019

Φορολογικό έτος 2019 Προσαύξηση Περιουσίας	
Προσαύξηση περιουσίας για αρ.21 παρ.4 Ν 4172/2013	17.908,00

Επειδή, οι διατάξεις της προσαύξησης περιουσίας αναφέρονται σε χρηματικό ποσό που εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου προσώπου, η οποία δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών.

Επειδή, στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, εν προκειμένω στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, η αρμόδια φορολογική αρχή δεν κάλεσε την προσφεύγουσα (άρθρο 14 ΚΦΔ), προκειμένου αυτή να αιτιολογήσει τις πιστώσεις που ο έλεγχος χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας.

Επιπροσθέτως, ο τρόπος προσδιορισμού του ποσού που ο έλεγχος χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας, καθώς και οι αναιτιολόγητες πιστώσεις, δεν περιγράφονται ούτε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ούτε στην υπό κρίση Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή, από τα προεκτεθέντα προκύπτει αφενός ότι ουδέποτε κλήθηκε η προσφεύγουσα για την αιτιολόγηση των πιστώσεων (άρθρο 14 ΚΦΔ) και αφετέρου ότι, ναι μεν τηρήθηκε τύποις η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, ωστόσο, από το σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου απουσιάζει η παράθεση των πραγματικών και νομικών λόγων, βάσει των οποίων το διοικητικό όργανο διαμόρφωσε την κρίση του, με συνέπεια την αδυναμία της προσφεύγουσας να ασκήσει επί της ουσίας το δικαίωμά της στην προηγούμενη ακρόαση, προβάλλοντας συγκεκριμένους ισχυρισμούς.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ. και/04-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεις επιβολής

προστίμου φορολογικών ετών 2018 & 2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, είναι τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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 της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου 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 παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:..... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.....».

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον παραπάνω ισχυρισμό, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 20-12-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ: και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, **για λόγους τυπικής πλημμέλειας**, ήτοι μη τήρηση κατ'ουσίαν της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης.

Καλείται ο Προϊστάμενος της εν λόγω ελεγκτικής αρχής όπως προβεί στις δέουσες ενέργειες, κατά το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

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**

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.