



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 12 / 05 / 2025

Αριθμός απόφασης: 1427

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά:

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Το από συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος και τα σχετικά προσκομισθέντα έγγραφα.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία 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:

Ιστορικό υπόθεσης:

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., συνεπεία της από Πορισματικής Έκθεσης της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα ο υπό κρίση έλεγχος φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019.

Σύμφωνα με το εν λόγω πόρισμα για τα ως άνω φορολογικά έτη διαπιστώθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για τις οποίες κρίθηκε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης.

Ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα τα αποτελέσματα του πορίσματος της Δ.Ε.Ο.Ε., με το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων και στα οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και υπέβαλε τα με αριθ. πρωτ. υπομνήματα του με τα οποία πρόβαλε τις αντιρρήσεις του, κάποιες εκ των οποίων έκανε εν μέρει δεκτές ο έλεγχος, και τελικά και για τα δύο ελεγχόμενα έτη προσδιόρισε διαφορές εισοδήματος λόγω προσαύξησης περιουσίας, λόγω παροχής σε είδος ενώ επίσης προσδιόρισε και διαφορές λόγω μη δηλωθέντος απαλλασσόμενου εισοδήματος για το οποίο οφείλεται εισφορά αλληλεγγύης, προβαίνοντας στην έκδοση:

προβαίνοντας στην έκδοση:

-Της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 257.565,59€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 128.782,80€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 66.017,67 €, ήτοι συνολικό ποσό **452.366,06 €**.

-Της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 34.252,44€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 17.126,22€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.279,21 €, ήτοι συνολικό ποσό **60.657,87 €**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημά του ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος ότι:

- Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – μη τήρηση του ουσιώδους τύπου, καθώς με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων κλήθηκε για τα έτη 2018 και 2019 να αιτιολογήσει την προέλευση ποσών που είχαν κριθεί ως προσαύξηση περιουσίας, ωστόσο με τα προσκομισθέντα υπομνήματα του έγιναν εν μέρει δεκτοί οι ισχυρισμοί του, μειώθηκαν τα καταλογιζόμενα ποσά και μέρος των ποσών αυτών εκτός από προσαύξηση περιουσίας θεωρήθηκαν και ως παροχή σε είδος, χωρίς ο έλεγχος να τον ενημερώσει για αυτό με συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων. Ο έλεγχος ουδέποτε τον κάλεσε να απαντήσει αν όντως υφίσταται παροχή σε είδος. Με τον τρόπο αυτό στερήθηκε του δικαίωμά του να υποβάλει λυσιτελώς τις απόψεις του και με την μη τήρηση της εν λόγω διαδικασίας υφίσταται

βλάβη που μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων μπορεί να αποκατασταθεί. (.....). Περαιτέρω προβάλλει ότι η συμμόρφωση της διοίκησης με την υποχρέωση της προηγούμενης ακρόασης αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από την δυνατότητα που παρέχεται στον φορολογούμενο με την τήρηση της διοικητικής επίλυσης (ΣΤΕ 2383/2012).

- Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων ως προς τα ποσά που αφορούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και παροχή σε είδος. Τα ποσά που έκρινε ως προσαύξηση είναι γνωστής προέλευσης (σχετική ανάλυση σελ 8-16 ενδικοφανούς προσφυγής και 11-22 του συμπληρωματικού υπομνήματος) ενώ επίσης ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι πιστώσεις που προέρχονται από νομικό πρόσωπο που συμμετέχει αφορούν σε δάνειο καθώς ποσά που έλαβε ως επιστροφή κεφαλαίων που είχε ο ίδιος βάλει στην εταιρεία τα προηγούμενα χρόνια καθώς και ποσά που έλαβε ως διανομή αφορολόγητων κερδών (σελ.5-8 ενδικοφανούς προσφυγής και 5-11 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός 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. 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.

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 με αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν 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 παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου,...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **387 του ν.4512/2018** ορίζεται ότι:

«1. Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ή ο αναπληρωτής του ή οι εισαγγελικοί λειτουργοί που τον συνεπικουρούν, παραγγέλλουν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 382 τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης στους ελεγκτές της Υπηρεσίας για τη διερεύνηση τέλεσης αδικημάτων ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής και οποιωνδήποτε άλλων απολύτως συναφών οικονομικών εγκλημάτων στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς της.

2. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης, μετά την παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, εκδίδει εντολές για τη διενέργεια ερευνών αρμοδιότητας της Υπηρεσίας.

3. Οι ελεγκτές της Υπηρεσίας, διενεργούν έρευνα για την διαπίστωση τέλεσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής και λοιπών οικονομικών εγκλημάτων. Τα πρόσωπα στα οποία αποδίδεται η τέλεση αξιόποινης πράξης, κατά τη διάρκεια των ερευνών, έχουν όλα τα δικαιώματα που προβλέπονται στον Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.

4. Μετά την ολοκλήρωση της έρευνας, και μόνο εφόσον προκύπτουν ενδείξεις ποινικά κολάσιμης, σύμφωνα με τα άρθρα 66 και επόμενα του ΚΦΔ, φοροδιαφυγής, οι ελεγκτές της Υπηρεσίας συντάσσουν πορισματική έκθεση, η οποία γνωστοποιείται προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και ακολούθως διαβιβάζεται στην Α.Α.Δ.Ε. μαζί με τον φάκελο της υπόθεσης. Η πορισματική έκθεση πρέπει να είναι επαρκώς στοιχειοθετημένη και αιτιολογημένη και να έχει συγκεκριμένο μορφότυπο, πληρώνοντας τα ελάχιστα αντικειμενικά κριτήρια ελέγχου που εφαρμόζει η Α.Α.Δ.Ε.

[.....]

6. Για τις ως άνω υποθέσεις που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε. ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 28Α του ΚΦΔ, που προστίθεται με το άρθρο 390 του παρόντος.

7. Κατά την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η Α.Α.Δ.Ε. δύναται είτε να αφίσταται από την πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας, είτε να μην εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, ιδίως: α) σε περίπτωση που στην πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας δεν έχουν ληφθεί υπόψη ή έχουν εφαρμοσθεί εσφαλμένα ερμηνευτικές εγκύκλιοι της Α.Α.Δ.Ε. επί των φορολογικών και τελωνειακών διατάξεων, ή η νομολογία των δικαστηρίων ή οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, β) σε περίπτωση προσκόμισης νέων στοιχείων, γ) σε περίπτωση μη τήρησης του μορφότυπου της πορισματικής έκθεσης της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει ή δύναται να εξειδικεύεται.

8. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προσκομίσει νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών της παρ. 2 του άρθρου 28Α του Κ.Φ.Δ., η τελευταία δύναται να τα διαβιβάζει στην Υπηρεσία προς αξιολόγηση, ακολουθώντας τη διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 28Α του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει κάθε φορά.

9. Σε περίπτωση μη επαρκούς στοιχειοθέτησης ή μη τήρησης του μορφότυπου της πορισματικής έκθεσης η Α.Α.Δ.Ε. δύναται να αναπέμψει στην Υπηρεσία αιτιολογημένα τον φάκελο της υποθέσεως για περαιτέρω έρευνα από αυτήν. Ο χρόνος που απαιτείται για την εν λόγω διαδικασία δεν προσμετράται στην προθεσμία του ενός (1) μηνός κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 28Α του Κ.Φ.Δ., για την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Για τις υποθέσεις που διαβιβάζονται στη Φορολογική Διοίκηση από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (εφεξής «Υπηρεσία») και από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας, εφόσον είναι μείζονος σημασίας ή προκύπτουν ενδείξεις ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής, διενεργείται έλεγχος κατ' απόλυτη προτεραιότητα. Κατά παρέκκλιση του άρθρου 33, η Φορολογική Διοίκηση, μέσα σε έναν (1) μήνα από τη διαβίβαση της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας, των σχετικών εγγράφων και των προσκομισθέντων από τον ελεγχόμενο στοιχείων, κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο αντίγραφο αυτής, σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα της έρευνας και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, βάσει της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας....».

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση 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 δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

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

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, μέχρι την παραλαβή τους και για ένα (1) έτος από αυτήν και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«6. 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 στην παρ. 3 του άρθρου 4, αναφέρεται ότι:

«3. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5, αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, συνεπεία της από Πορισματικής Έκθεσης της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα ο υπό κρίση έλεγχος φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019.

Σύμφωνα με το εν λόγω πόρισμα για τα ως άνω φορολογικά έτη διαπιστώθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για τις οποίες κρίθηκε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης.

Ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα τα αποτελέσματα του πορίσματος της Δ.Ε.Ο.Ε., με το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων. Αναλυτικότερα για το φορολογικό έτος 2018 ποσό 789.068,68 Ευρώ και για το έτος 2019 ποσό 115.358,34 ευρώ χαρακτηρίστηκαν ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος υπέβαλε τα με αριθ. πρωτ..... και υπομνήματα του με τα οποία πρόβαλε τις αντιρρήσεις του, τις οποίες ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτές (ως η από σχετική έκθεση φορολογίας εισοδήματος σελ. 22 - 53) και μείωσε σχετικά τα καταλογιζόμενα ποσά και ως προς το έτος 2018 (Σχετική Έκθεση Ελέγχου σελ. 76) εντέλει χαρακτήρισε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση το ποσό των 174.138,94 ευρώ, ενώ χαρακτήρισε το ποσό των 450.338,24 ευρώ ως παροχή σε είδος και το ποσό των 41.575,08 ευρώ ως απαλλασσόμενο εισόδημα για το οποίο οφείλεται εισφορά αλληλεγγύης. Αντίστοιχα για το φορολογικό έτος 2019 (Σχετική Έκθεση Ελέγχου, σελ. 89) χαρακτήρισε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας το ποσό των 18.251,06 ευρώ ενώ το ποσό των 81.151,28 ευρώ το χαρακτήρισε ως παροχή σε είδος. Κατόπιν τούτου προέβη στην έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημά του ισχυρίζεται μεταξύ άλλων την παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – μη τήρηση του ουσιώδους τύπου. Με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων που απεστάλη στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου ο προσφεύγων κλήθηκε για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 να αιτιολογήσει την προσωρινή διαφορά φόρου εισοδήματος που προσδιορίσθηκε από τραπεζικές πιστώσεις για τις οποίες κρίθηκε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας. Ωστόσο ο έλεγχος στην συνέχεια έκρινε ότι για ορισμένες πιστώσεις που είχαν χαρακτηριστεί ως προσαύξηση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 του ΚΦΕ περί παροχής σε είδος, επιβαρύνοντας την θέση του, χωρίς να τον ενημερώσει για αυτό με την αποστολή νέου σημειώματος διαπιστώσεων, με αποτέλεσμα την παραβίαση του δικαιώματος της κλήσης προς ακρόαση.

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). Στην προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος κατόπιν αποστολής της Πορισματικής Έκθεσης της ΔΕΟΕ απέστειλε σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκαν για τα υπό κρίση φορολογικά έτη οι εξής διαφορές :

Φορολογικά έτη	Προσαύξηση
2018	789.068,68
2019	115.358,34
ΣΥΝΟΛΟ	904.427,02

Επειδή κατόπιν αξιολόγησης των αντιρρήσεών του ο έλεγχος δέχθηκε ότι μέρος των τραπεζικών πιστώσεων αιτιολογούνται ενώ για ορισμένες για τις οποίες είχε προσωρινά διαπιστώσει ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης μετέβαλε την νομική βάση

αυτών και έκρινε ότι για τα παρακάτω ποσά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 περί παροχής σε είδος του ΚΦΕ και συγκεκριμένα προέβη στην έκδοση οριστικών πράξεων για τις παρακάτω διαφορές εισοδήματος:

Φορολογικά έτη	Προσαύξηση	Παροχή σε είδος	Απαλλασσόμενα	ΣΥΝΟΛΟ
2018	174.138,94	450.338,24	41.575,08	666.052,26
2019	18.251,06	81.151,28	0,00	99.402,34
ΣΥΝΟΛΟ	192.390,00	531.489,52	41.575,08	765.454,60

Για την ανωτέρω μεταβολή της νομικής βάσης δεν απεστάλη στον προσφεύγοντα συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων προκειμένου να υποβάλει τις σχετικές του απόψεις και αντιρρήσεις. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του άρθρου 33 παρ. 1 του ΚΦΔ, καθότι ουδέποτε κλήθηκε να απαντήσει εάν όντως για συγκεκριμένες τραπεζικές πιστώσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί παροχής σε είδος, είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται τυπικά πλημμελείς και ακυρωτέες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 72 του ΚΦΔ και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 και του άρθρου 37 του ΚΦΔ σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την ακύρωση για λόγους τυπικής πλημμέλειας:

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.