



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1267

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 09/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., κατά της με αριθμό/11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
6. Την από 13/01/2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/01/2025 ηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/11-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 266.732,48 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 133.510,18 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **401.029,89 €**.

Η ανωτέρω Πράξη εδράζεται στην από 11/12/2024 θεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, για την περίοδο από 01/01/2014 – 31/12/2014, δυνάμει της με αριθμό/21-10-2024 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 07/10/2024 Πορισματική Έκθεση της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. ΛΟ 2019/2016), η οποία διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή με το με αριθμό πρωτ./10-10-2024 έγγραφο της Δ.Ε.Ο.Ε. (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. υπ' αριθμό πρωτ./10-10-2024).

Σύμφωνα με την πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., μετά από διερεύνηση των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε η παράλειψη δήλωσης, στο φορολογικό έτος 2014, της αγοράς χρεογράφων, όπως αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός λογαριασμού	Είδος λογαριασμού	Πλήθος δικ.	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Χρέωση	Ημερομηνία συναλλαγής
ΕΤΕ /	GR.....	Καταθετικός	1		125.779,97	19/09/2014
ΕΤΕ /	GR.....	Καταθετικός	1		965.821.92	16/10/2014

Για τα ανωτέρω δύο ποσά, ζητήθηκαν με το με αριθμό πρωτ.:/8-1-2024 έγγραφο προς τον προσφεύγοντα, αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες αναφορικά με τον σχηματισμό του κεφαλαίου για τις παραπάνω συναλλαγές, προκειμένου να εξακριβωθεί εάν οι ανωτέρω αγορές προήλθαν από εισοδήματά του (και της συζύγου του), τα οποία είτε είχαν φορολογηθεί είτε είχαν νόμιμα απαλλαγεί του φόρου (Πίνακας Ανάλωσης).

Ο προσφεύγων, μετά από επανειλημμένα αιτήματά του για παράταση στην ημερομηνία απάντησής του, δεν προσκόμισε τον αιτηθέντα Πίνακα Ανάλωσης, αλλά με το με αριθμό/10-06-2024 υπόμνημά του, προσκόμισε στοιχεία σχετικά με το πρώτο ποσό του

αιτήματος, ύψους 125.779,97 ευρώ, σύμφωνα με τα οποία αφορά προθεσμιακή κατάθεση την οποία δεν όφειλε να δηλώσει.

Κανένα στοιχείο δεν δόθηκε για το ποσό των 965.821,92 ευρώ, το οποίο αφορούσε αγορά ομολόγου με χώρα έκδοσης το Λουξεμβούργο.

Στη συνέχεια συντάχθηκε Πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου από τη Δ.Ε.Ο.Ε., βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος του προσφεύγοντος, για τις χρήσεις 1996 έως 2014, από τον οποίο προέκυψε ότι το μη αναλωθέν υπόλοιπο που είχε στη διάθεση του ο προσφεύγων στο τέλος του έτους 2014 ανέρχεται στο ποσό των 56.935,11 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αγορά του ομολόγου ποσού 965.821,92 € που πραγματοποίησε ο προσφεύγων μέσω του τραπεζικού του λογαριασμού της με αριθμό GR.....στις 16/10/2024, δικαιολογείται μόνο κατά το ποσό των 56.935,11 €, ενώ το υπόλοιπο ύψους 908.886,81 € αποτελεί προσαύξηση περιουσίας από αδήλωτα εισοδήματα.

Ακολούθως ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λαμβάνοντας υπόψη τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, όπως προσδιορίστηκε από τη Δ.Ε.Ο.Ε., τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος την χρήση 2014 και την διαπίστωση της παράλειψης δήλωσης της αγοράς του ομολόγου αξίας 965.821,92 €, βάσει των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 32 του ν.4172/2013, προσδιόρισε πρόσθετη διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος ποσού 820.064,45 €, ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
Ανάλυση	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	111.477,09	57,51	111.477,09	57,51	
Επιχειρηματική δραστηριότητα	5.692,08		5.692,08		
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις		12.895,67		12.895,67	
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	117.169,17	12.953,18	117.169,17	12.953,18	
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών			820.064,45		820.064,45
Φορολογητέο εισόδημα	117.169,17	12.953,18	937.233,62	12.953,18	820.064,45

Στη συνέχεια, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/05-11-2024 Σ.Δ.Ε., ο με αριθμό/05-11-2024 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, και αντίγραφο της από 07/10/2024 πορισματικής έκθεσης της Δ.Ε.Ο.Ε. . Ο προσφεύγων δεν κατέθεσε τις απόψεις του επί του κοινοποιηθέντος Σ.Δ.Ε..

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

- Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, φόρους, πρόστιμα κ.λπ., του φορολογικού έτους 2014 έχει παραγραφεί.
- Παράλειψη ουσιώδους τύπου – Ανεπαρκής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων – Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και αοριστίας αυτών.
- Προσβολή δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 387 του ν.4512/2018:

«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.

5. Σε περιπτώσεις που από την προανάκριση ή την προκαταρκτική εξέταση προκύψουν ενδείξεις τέλεσης και άλλων εγκλημάτων, τα οποία δεν σχετίζονται άμεσα με αυτά των άρθρων 66 επ. του ΚΦΔ, η σχηματισθείσα δικογραφία δύναται να χωρίζεται ως προς αυτά και ακολουθείται η διαδικασία της παρ. 6 του άρθρου 17Α του ν. 2523/1997.

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. [....].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 390 του ν.4512/2018:

«Μετά το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 προστίθεται άρθρο 28Α, ως ακολούθως:

«Άρθρο 28Α

1. Για τις υποθέσεις που διαβιβάζονται στη Φορολογική Διοίκηση από την Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (εφεξής «Υπηρεσία»), διενεργείται έλεγχος κατ' απόλυτη προτεραιότητα, κατά παρέκκλιση δε των διατάξεων του άρθρου 28, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε προσωρινό και οριστικό προσδιορισμό φόρου ως ακολούθως: Εντός μηνός από τη διαβίβαση της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας, των σχετικών εγγράφων και των προσκομισθέντων από τον ελεγχόμενο στοιχείων, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο αντίγραφο αυτής, σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα της έρευνας και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, βάσει της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

3. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός τριών (3) μηνών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, στην εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο. Το εν λόγω διάστημα δύναται να παρατείνεται αιτιολογημένα για ένα (1) επιπλέον μήνα ανάλογα με την πολυπλοκότητα της υπόθεσης, κατόπιν έγγραφης ενημέρωσης προς την Υπηρεσία.

4. Σε περίπτωση που εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών της παραγράφου 2, ο φορολογούμενος προσκομίσει νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., η

τελευταία δύναται να τα διαβιβάζει στην Υπηρεσία προς αξιολόγηση. Η Υπηρεσία υποχρεούται να αποστείλει στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. εγγράφως τις απόψεις της επί των νέων αυτών στοιχείων σε προθεσμία ενός μήνα από την ημερομηνία λήξης του φακέλου. Εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει εμπρόθεσμα νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., ο χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της διαδικασίας που προβλέπεται στα δύο προηγούμενα εδάφια δεν προσμετράται στην αναφερόμενη στην παράγραφο 3 προθεσμία των τριών (3) μηνών για την έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου, η οποία σε καμία περίπτωση δεν υπερβαίνει συνολικά τους τέσσερεις ή, κατόπιν αιτιολογημένης παράτασης, τους πέντε μήνες από τη λήψη των νέων αυτών στοιχείων από την Α.Α.Δ.Ε..

5. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στο φορολογούμενο.

6. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (άρθρο 36 του ν.4174/2013) :

«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. [...]

3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της δήλωσης της τελευταίας περιόδου, σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) Αν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1. Αν η δήλωση υποβληθεί στο τελευταίο έτος της περιόδου της περ. α), η πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί εντός ενός (1) έτους από τη λήξη του έτους υποβολής της ως άνω δήλωσης.

αβ) Αν μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.

β) Αν μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, κοινοποιούνται κατά περίπτωση εντός της πενταετούς παραγραφής,

σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 37 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν.5104/2024:

«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της δέκατης παραγράφου του άρθρου 70 του ν.4987/2022:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 27^α του άρθρου 66 του ν.4646/2019:

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.5104/2024 (άρθρο 66 του ν.4174/2013) :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), του Φόρου Κύκλου Εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την

παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

2. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2057/2023, με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων”:

« [....] 2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζουν τα εξής:

«α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

(αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

(αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019. [....]

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται

σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν. [....].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4172/2013:

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

[....] β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2014 έληξε στις 31/12/2020, βάσει των διατάξεων της πρώτης παραγράφου του άρθρου 37 του ν.5104/2024. Επιπλέον, δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση του οι διατάξεις της παραγράφου 3α του ίδιου άρθρου, περί κοινοποίησης πράξης εντός 10 ετών, δεδομένου ότι δεν νοούνται ως συμπληρωματικά στοιχεία ή νέα στοιχεία η υποβολή μιας ποινικής δικογραφίας από τον Οικονομικό Εισαγγελέα καθώς όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο Οικονομικός Εισαγγελέας ήταν προσβάσιμα στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και σε κάθε φορολογική αρχή. Συγκεκριμένα, αναφέρει:

“Ένεκα της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. ΛΟ 209/2016 Παραγγελίας Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και μετά από διερεύνησή του το Κ.Ε.ΦΟ.Μ.Ε.Π με το/15-3-2016 Ενημερωτικό του Σημείωμα προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος από 10/6/2016, ενημέρωσε για τον και την υπάρχουσα απόκλιση μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων του και των αξιογράφων που αυτός είχε στην διάθεσή του την 1/1/2014. Κατόπιν αυτού ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος με την/10-6-2016 εντολή του, προς την Ελεγκτική Αρχή Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, ζήτησε με την διαδικασία του κατεπείγοντος, ορισμό υπαλλήλων για προκαταρκτική εξέταση, με διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου και έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.”

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 820.064,45 € και καταλογίστηκε φόρος ποσού 266.732,48 €, το οποίο υπερβαίνει τα τιθέμενα όρια με την παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (πλέον παρ. 2 του άρθρου 79 του ν.5104/2024). Ως εκ τούτου, με δεδομένη την υφιστάμενη φοροδιαφυγή για την χρήση 2014, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους, τόκους και πρόστιμα παραγράφηκε στις 31/12/2024, βάσει των διατάξεων της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν.4646/2019.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός του έτους 2024, ήτοι πριν από την λήξη της δεκαετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον η ελεγκτική αρχή εξέδωσε στις 11/12/2024 την προσβαλλόμενη πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28Α του ν.4174/2013 (πλέον άρθρο 34 του ν.5104/2024), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 390 του ν.4512/2018. Συγκεκριμένα, μετά την διαβίβαση του φακέλου της υπόθεσης με το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/10-10-2024 έγγραφο της Δ.Ε.Ο.Ε., κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με ανάρτηση και ηλεκτρονική ειδοποίηση στις 05/11/2024 το με αριθμό/2024 Σ.Δ.Ε., ο σχετικός προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός και η πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999:

«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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη καθώς δεν παρατίθεται στην σχετική έκθεση ελέγχου το σύνολο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του, ώστε να προκύψει η δημιουργία του κεφαλαίου το οποίο θεωρήθηκε από την ελεγκτική αρχή ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων βασίστηκε στον προσδιορισθέντα από τη Δ.Ε.Ο.Ε. πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου (βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος), σε τραπεζικά στοιχεία (ως προς την αγορά του ομολόγου) και στην υποβληθείσα δήλωση Φ.Ε. φορολογικού έτους 2014. Επειδή επιπλέον ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει γενικός και αόριστος δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα 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 εμπειρισττωμένα 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, η ελεγκτική αρχή συνέταξε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά με ανάρτηση στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο taxisnet, στις 05/11/2024 (αρ. καταχώρησης), το με αριθμό/05-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με ταυτόχρονη ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η ανωτέρω ανάρτηση δεν αναγνώστηκε από τον προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από το εκδοθέν πιστοποιητικό και ως εκ τούτου σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 5 του ν.5104/2024, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών, ήτοι στις 15/11/2024. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί προσβολής του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/12/2024 θεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 09/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμό/11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Η με αριθμό/11-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	117.169,17	937.233,62	937.233,62	820.064,45
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	12.953,18	12.953,18	12.953,18	-
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	787,23			
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		266.732,48	266.732,48	266.732,48
Προκαταβολή φόρου	741,35	741,35	741,35	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακιν.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ				
Πρόστ. φόρου άρ. 54 ν.5104/2024		133.510,18	133.510,18	133.510,18

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.687,57	4.687,57	4.687,57	-
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Διαφορά συμψηφισμού	-16,07	-16,07	-16,07	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	5.275,62	406.305,51	406.305,51	401.029,89

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.