ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 12/09/2025

Αριθμός απόφασης: 3331

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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. Την από 18.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., Α.Φ.Μ. ....., κάτοικος ....., οδός ....., κατά της υπ' αριθμ. ...../27.12.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη

Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Α11020/2024 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 32ο Μονομελές), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18.02.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., Α.Φ.Μ. ..... 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 υπ' αριθ. **...../27.12.2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος 26.704,93 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024) 13.352,47 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.681,98 €, ήτοι συνολικό ποσό 50.739,39 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στο πλαίσιο γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντα, σύμφωνα με την υπ' αρ. ...../20.12.2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπου διαπιστώθηκε βάσει της από 27.12.2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, α) αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία για το φορολογικό έτος 2015 θεωρείται προσαύξηση της περιουσίας από καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής, η οποία λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/13, β) διαφορά ως προς τα μερίσματα αλλοδαπής για το φορολογικό έτος 2014 και 2015.

Ο φορολογικός έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, καθώς ο προσφεύγων δεν απάντησε στο κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα, τα οποία αναλύονται ως κατωτέρω:

Χρήση	Διαφορά Φορολογητέου Εισοδήματος	Προέλευση Εισοδήματος που εντοπίζεται η διαφορά
2014	267.049,39	Μερίσματα αλλοδαπής
2015	155.925,42	Μερίσματα αλλοδαπής
2015	67.532,25	Προσαύξηση περιουσίας από αδικαιολόγητη αιτία

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 27.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα η υπ' αριθ. ...../27.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και η υπ' αριθμ. ...../27.12.2018

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο προσφεύγων κατά των ως άνω πράξεων άσκησε τη με ημερομηνία κατάθεσης 18.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την έκδοση της υπ' αριθ. ...../20.06.2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
Κατά της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων άσκησε τις με αριθ. κατάθεσης ΠΡ...../2022 και ΠΡ...../2022 προσφυγές ενώπιων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών επί των οποίων εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. ...../2024 και ...../2024 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... – Τμήμα ..... Μονομελές, σύμφωνα με τις οποίες κρίθηκε ότι μη νομίμως απορρίφθηκε ως εκπρόθεσμη η υπ' αριθμ. ...../18.02.2022 ενδικοφανής προσφυγή.
Ειδικότερα:

- Σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθ. ...../2024 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... – Τμήμα ..... Μονομελές:

«*Δέχεται την προσφυγή. Ακυρώνει την υπ' αριθμ. ...../20.06.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε., καθ' ο μέρος απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. ...../18.02.2022 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθμ. ...../27.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Αναπέμπει την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.), προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ. ...../18-02-2022 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθμ. ...../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ...*»

- Σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθ. Α11022/2024 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... – Τμήμα ..... Μονομελές:

«*Δέχεται την προσφυγή. Ακυρώνει την υπ' αριθμ. ...../20.06.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε., καθ' ο μέρος απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. ...../18.02.2022 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθμ...../27.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Αναπέμπει την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.), προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ. ...../18-02-2022 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθμ. ...../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ...*»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω κατά των υπ' αριθμ. ...../2018 και ...../2018 πράξεων φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα, ασκήθηκε η υπ' αριθμ. ...../18.02.2022 ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. ...../20.06.2022 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.. Εν συνεχεία ασκήθηκαν δύο ξεχωριστές προσφυγές και εκδόθηκαν οι ανωτέρω δύο αποφάσεις από το Διοικητικό Πρωτοδικείο ..... (τμήμα ..... Μονομελές). Συνεπώς με την παρούσα,

εξετάζεται κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ. ...../18.02.2022 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ' αριθμ. ...../18.02.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθ. ..../2024 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... – Τμήμα ..... Μονομελές.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1. Η επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι άκυρη.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιέχει όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία.
3. Δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί υπό ποιες διατάξεις έλαβε χώρα ο έλεγχος, ώστε να ελεγχθεί δικαστικώς εάν ήταν πράγματι πλήρης ή μερικός.
4. Η αιτιολογία των φερόμενων ως διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αβάσιμη, αυθαίρετη και εσφαλμένη.
5. Τα ποσά των επίμαχων καταθέσεων προέρχονται από συγκεκριμένες και γνωστές αιτίες. Η κρίση της φορολογικής αρχής, ότι τα ποσά αυτά είναι αγνώστου πηγής και προελεύσεως και συνεπώς αποτελούν προϊόν προσαυξήσεως περιουσίας, είναι μη νόμιμη.

Ως προς τον 1ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντα
Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ...../2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου .....– Τμήμα ..... Μονομελές κρίθηκε ότι μη μονίμως απορρίφθηκε η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή ως εκπρόθεσμη και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξετασθεί κατ΄ ουσίαν η παρούσα ενδικοφανής προσφυγής όσον αφορά την υπ' αριθμ. ...../2018 πράξη. Ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση του πρώτου ισχυρισμού του προσφεύγοντα.

Ως προς τον 2ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντα
Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιέχει όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι:

- Στην προσβαλλόμενη πράξη δεν αναγράφονται ούτε οι λόγοι για τους οποίους η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό φόρου για έκαστη διαχειριστική περίοδο αλλά ούτε και με ποιον τρόπο υπολογίστηκε το ποσό.
- Στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται απλή αναφορά του χρεωστικού ποσού και των υπολοίπων επιβαλλομένων ποσών φόρου, χωρίς όμως να εξειδικεύεται πως έχει προκύψει το ποσό του επιβαλλομένου πρόσθετου φόρου και ακολούθως το σύνολο του φόρου που προσδιορίστηκε εις βάρος του.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 «Φορολογικό έτους» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:
«1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. ... Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ορίζεται ότι:

«*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:*

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,

ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,

στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,

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) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και

θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,

κ) λοιπές πληροφορίες.

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 τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές και στα δύο (2) ελεγχόμενα έτη 2014 και 2015 ως εκ τούτου προέβη σε προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και για τα δύο αυτά έτη. Επιπλέον, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αναγράφεται τόσο ο νόμος 4172/2013 στον οποίο περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι συντελεστές φορολόγησης των εισοδημάτων καθώς και η κλίμακα της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αλλά και ο νόμος 4174/2013 (άρθρο 58) όπου μεταξύ άλλων αφορά στην επιβολή πρόστιμου φόρου. **Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιέχει όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Ως προς τον 3ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί υπό ποιες διατάξεις έλαβε χώρα ο έλεγχος, ώστε να ελεγχθεί δικαστικώς εάν ήταν πράγματι πλήρης ή μερικός. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου πρέπει να προσδιορίζεται σαφώς το είδος του διενεργούμενου ελέγχου και στην περίπτωση του: α) η από 21.12.2018 έκθεση ελέγχου τιτλοφορείται ως «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος», β) η υπ' αριθμ. ...../20-12-2017 εκδοθείσα εντολή ελέγχου τιτλοφορείται ως «εντολή μερικού ελέγχου γραφείου», γ) η προσβαλλόμενη πράξη τιτλοφορείαι ως «οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος» και δ) αναφέρονται ως εφαρμοστέες διατάξεις οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε., του Κ.Φ.Δ. και του Ν.4337/2015.

Επειδή *σύμφωνα με το άρθρο 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την έκδοση της εντολής ελέγχου, ορίζεται ότι:*

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013,ως ίσχυε κατά την έκδοση των προσωρινών και οριστικών πράξεων, ορίζεται ότι:

*«1. **Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο** σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον **προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου** ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*

*2. **Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού** του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή σύμφωνα με την αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 (Ορθή επανάληψη) με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23,25,27,28,34,62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"»

"***...***

Άρθρο 25

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.
Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.
Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:
Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.
Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.
Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.
Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου.
Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός.
Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή στην με αριθμ. πρωτ. ...../25.02.2022 έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι:
«*Από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, στην οποία παραπέμπουμε σε κάθε περίπτωση, και επισημαίνουμε την πρώτη παράγραφο που τιτλοφορείται «Ταυτότητα του ελέγχου» δεν προκύπτει ουδεμία αμφιβολία πως επρόκειτο περί μερικού ελέγχου, όπως άλλως αναφέρεται και στη σχετική εντολή ελέγχου που έχει στη διάθεση του ο προσφεύγων.*
Περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου Ν.4174/2013
...
Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων στον ελεγχόμενο επιδίδεται Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός μετά του Σημειώματος Διαπιστώσεων και Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού με το τελικό αποτέλεσμα του ελέγχου που αποτυπώνεται αναλυτικά στην Έκθεση Ελέγχου χωρίς να γίνεται διάκριση αν πρόκειται για πλήρη ή μερικό έλεγχο ούτε φορολογικού αντικειμένου. ...»

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου και την εντολή ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια ότι πρόκειται για μερικό έλεγχο, άλλωστε δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ως πλήρης δεδομένου ότι δεν διενεργήθηκε έλεγχος σε όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα. Επιπλέον, στις σελίδες 27-28 της με ημερομηνία θεώρησης 27.12.2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος περιλαμβάνονται οι ισχύουσες, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, διατάξεις. **Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον 4ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία των φερόμενων ως διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αβάσιμη, αυθαίρετη και εσφαλμένη. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ενώ στη σελίδα 29 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναγράφεται μόνο, επί λέξει ότι: «Από τις ανωτέρω διαπιστώσεις ελέγχου, κατά τα ελεγχόμενα έτη, προκύπτουν τα εξής ...»,αμέσως πριν δεν γίνεται αναφορά σε διαπιστώσεις ελέγχου αλλά μόνο νομικές διατάξεις και ως εκ τούτου δεν μπορεί να διαγνωσθεί η νομιμότητα του ελέγχου και δεν δύναται να αμυνθεί κατά των διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή πριν από το πόρισμα του ελέγχου και συγκεκριμένα στις σελίδες 6 έως και 26 της με ημερομηνία θεώρησης 27.12.2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ενότητα 6. Διαπιστώσεις ελέγχου) περιλαμβάνονται αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως εκ τούτου **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον 5ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή με την υπ' αριθ. ...../20.12.2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου, με είδος φορολογίας «Εισόδημα» στον προσφεύγοντα για τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων αρ. 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 βάσει των δεδομένων του οπτικού δίσκου (CD) που διαβιβάστηκαν κατόπιν της υπ' αρ. Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Ρ.Β. ...../2016 σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των τραπεζικών δεδομένων, κατόπιν παράδοσης του έργου της Α.Υ.Ο. 4105/2015 όπως αυτά συμπεριλαμβάνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της ΑΑΔΕ. Ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2014 δήλωσε κατά κύριο λόγο εισοδήματα από μισθούς και ναυτιλιακά μερίσματα.

Επειδή κατόπιν της επίδοσης του με αρ. πρωτ. ..../15.06.2018 αιτήματος παροχής πληροφοριών ο προσφεύγων κατέθεσε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το με αρ. πρωτ. ...../31.07.2018 έγγραφο υπόμνημα του με το οποίο πήρε θέση για τμήμα των υπό διερεύνηση τραπεζικών πιστώσεων. Σε συνέχεια αυτού, στις 03/10/2018 κατέθεσε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το με αρ. πρωτ...../03.10.2018 υπόμνημα του, προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία που σχετίζονται με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του στο από 31/07/2018 υπόμνημα του. Μεταξύ των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων περιλαμβάνονται και αντίγραφα κινήσεων των υπ' αριθ. CH ..... και CH ..... 6260 U τραπεζικών λογαριασμών, που τηρούνται στη UBS Ελβετίας στα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, ως προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρήθηκαν στην ημεδαπή, από την επεξεργασία των υπομνημάτων που κατατέθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με τα συνημμένα δικαιολογητικά και αποδεικτικά παραστατικά, για το έτος 2014 δικαιολογήθηκε πλήρως η πηγή και η αιτία προέλευσης των τριάντα ενός (31) τραπεζικών εγγραφών – πιστώσεων που ήταν υπό διερεύνηση με το με αρ. πρωτ. ...../15.06.2018 αίτημα παροχής πληροφοριών.

Επειδή η δικαιολόγηση της πηγής και της αιτίας προέλευσης των τριάντα ενός (31) εγγραφών/πιστώσεων που διενεργήθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής για το φορολογικό έτος 2014 αφορούν την ίδια αιτία. Τα ποσά αυτά αποτελούν μέρισμα της εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντα..... . η οποία έχει έδρα τα .....Ειδικότερα, ο

προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ...../31.07.2018 υπόμνημα γνώρισε στον έλεγχο για τις τριάντα μία (31) εγγραφές /πιστώσεις που διενεργήθηκαν το 2014 σε τραπεζικό λογαριασμό της ημεδαπής και συγκεκριμένα στον λογαριασμό ..... της Τράπεζας ..... ότι αφορούν μεταφορά από λογαριασμό που τηρεί στην Τράπεζα UBS Ελβετίας. Οι πρωτογενείς πιστώσεις στον λογαριασμό της Τράπεζας UBS, βάσει των στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αφορούν μέρισμα που έλαβε από την εταιρεία ..... Το συνολικό ποσό μερισμάτων που έλαβε ο προσφεύγων από την προαναφερθείσα εταιρεία, ανέρχεται στο ποσό των 267.049,39€ για το φορολογικό έτος 2014. Συνεπώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι για τις τριάντα μία (31) πιστώσεις/εγγραφές προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσης αυτών.

Επειδή από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται σε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα της αλλοδαπής προέκυψαν τα κάτωθι:
Λογαριασμός με αριθμό CH ..... που τηρείται στη .....
Στη χρήση 2014, ο λογαριασμός με αριθμό CH .....(τηρούμενος σε EUR) περιείχε σύνολο πιστώσεων 267.049,39€.
Η πηγή προέλευσης αυτών των πιστώσεων είναι η εταιρεία ..... με έδρα τα ..... και η αιτία προέλευσης αυτών, βάσει σχετικών βεβαιώσεων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, είναι μερίσματα.
Δεδομένου ότι:
α) Με τη χώρα εγκατάστασης ..... της εταιρείας δεν υφίσταται σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας και
β) δεν προέκυψε η καταβολή φόρου μερισμάτων, προκειμένου να έχουν ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 σχετικά με την πίστωση φόρου αλλοδαπής
ως εκ τούτου, από τον έλεγχο επιβλήθηκε φόρος μερισμάτων στο φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 36 του ν.4172/2013 στο ποσό των 267.049,39€.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής είναι στο σύνολο τους εσφαλμένες καθώς όλες οι ελεγχθείσες – ως αδικαιολόγητες δήθεν τραπεζικές συναλλαγές κατά την χρονολογική και αριθμητική σειρά που ετήρησε ο έλεγχος, προέρχονται από γνωστή πηγή και αιτία και συγκεκριμένα από μεταφορά από τον με αριθμό CH ..... Α τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε, κατά το επίδικο χρονικό διάστημα στην Τράπεζα UBS στην Ελβετία στον με αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε στην Τράπεζα ..... Επιπλέον, επικαλείται την υπ' αριθμ. ...../2021 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου ....., η οποία αφορά προηγούμενο έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα για τα έτη 2011,2012,2013 και σύμφωνα με την οποία:
«*... 7. Επειδή, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτει ότι οι καταθέσεις των ετών 2011, 2012 και 2013 σε λογαριασμό που διατηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα EUROBANK και που κατά τον έλεγχο κρίθηκαν ως πρωτογενείς, προέρχονταν από μεταφορά χρημάτων από τράπεζα του εξωτερικού στην οποία ο προσφεύγων διατηρεί λογαριασμό, με πλήρη χρονική και ποσοτική ταύτιση. Συνεπώς, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, τα εν λόγω χρηματικά ποσά δεν εμπίπτουν στην έννοια της περιουσιακής προσαύξησης του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, καθώς πρόκειται για μεταφορά χρηματικών ποσών από τον ένα λογαριασμό σε άλλον. Κατ' αποτέλεσμα, μη νόμιμα*

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, καθώς και διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης και πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας με τις ...../2017 και ...../2017 πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αντίστοιχα, για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, όπως βασίμως προβάλλει ο προσφεύγων, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής και των πρόσθετων λόγων επ' αυτής. ...»

Επειδή κατά της ως άνω απόφασης ασκήθηκε η πράξη κατάθεσης στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών ΕΦ...../11.11.2021 και περιέλευσης στο Διοικητικό Εφετείο ..../29.11.2021 έφεση επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ...../2024 απορριπτική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου ..... (τμήμα .....Τριμελές).

Επειδή οι μεταφορές από τον με αριθμό CH ..... τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε ο προσφεύγων, κατά το επίδικο χρονικό διάστημα στην Τράπεζα UBS στην Ελβετία στον με αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα ..... δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο ως αδικαιλόγητες ως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Όπως αναλύθηκε ανωτέρω οι μεταφορές αυτές στον Τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ..... κρίθηκαν γνωστής πηγής και αιτίας και συγκεκριμένα ότι αφορούν μερίσματα από την εταιρεία ..... με έδρα τα ..... και συνεπώς δεν καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιούσιας ως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Τα ως άνω μερίσματα πιστώθηκαν αρχικά στον λογαριασμό με αριθμό CH ..... που διατηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα UBS στην Ελβετία και εν συνεχεία μεταφέρθηκαν στον με αριθμό .....τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα ..... Από τον έλεγχο καταλογίστηκαν ως εισόδημα από μερίσματα οι πρωτογενείς πιστώσεις που διενεργήθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της Ελβετίας και δεν καταλογίστηκαν οι μεταφορές των ποσών αυτών στον τραπεζικό λογαριασμό της Eurobank. **Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27.12.2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές κα πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 18.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., Α.Φ.Μ. ..... κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ' αριθμ. ...../27.12.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. ...../27.12.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης ...../2018) φορολογικό έτος 2014
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							

Τόκοι	1,15	0,04	1,15	0,04	1,15	0,04	0,00
Μερίσματα			267.049,39		267.049,39		**267.049,39**
Δικαιώματα							
Ατομική Επιχειρηματική δραστηριότητα							
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13							
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	38.439,16		38.439,16		38.439,16		0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	38.440,31	0,04	305.489,70	0,04	305.489,70	0,04	**267.049,39**
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	38.440,31	0,04	305.489,70	0,04	305.489,70	0,04	**267.049,39**
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	**38.440,31**	**0,04**	**305.489,70**	**0,04**	**305.489,70**	**0,04**	**267.049,39**
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	**136.967,05**		**136.967,05**		**136.967,05**		**0,00**
Συνολικό εισόδημα	**175.407,36**	**0,04**	**442.456,75**	**0,04**	**442.456,75**	**0,04**	**267.049,39**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Χρεωστικό ποσό	43,94	26.748,87	26.748,87	26.704,93
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 ν.4174/2013 (νυν άρθ. 54 Ν.5104/2024)		13.352,47	13.352,47	13.352,47
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	7.016,29	17.698,27	17.698,27	10.681,98
Σύνολο για καταβολή	**7.060,23**	**57.799,62**	**57.799,62**	**50.739,39**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.