



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11-05-2017

Αριθμ. Αποφ.: 1152

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., με ΑΦΜ ..., κατοίκου ... Θεσσαλονίκης, κατά της με αριθμό .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., με ΑΦΜ ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα 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 την υπ' αριθ. .../...-2016 εντολή ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994 και σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23-25 του ν. 2523/1997, κατόπιν της με αριθμό .../2016 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία ακυρώθηκε το με αριθ./11-07-2012 προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Συγκεκριμένα, βάσει του με αριθμ. ΔΕΛ ΕΞ 2012/23-3-2012 εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, προέκυψε, ότι ο προσφεύγων έχει αναγράψει στους κωδικούς 781 και 782 της δήλωσης εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, ποσά τα οποία, είτε προέρχονται από πώληση περιουσιακών στοιχείων, είτε από λήψη δανείων, είτε από συνάλλαγμα. Για το λόγο αυτό, ζητήθηκε περαιτέρω έρευνα προκειμένου να ελεγχθούν τα δικαιολογητικά λήψης δανείων, ο σκοπός τους, αν η αποπληρωμή αυτών δηλώθηκε ως τεκμήριο τα επόμενα έτη, καθώς και αν δηλώθηκε ορθώς το κόστος κτήσης ακινήτων ή η ανέγερση αυτών. Ενόψει τούτου, εκδόθηκε η .../2012 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2005-2011, ως προς την τήρηση, από τον προσφεύγοντα των διατάξεων των άρθρων 17 και 19 του ν. 2238/1994. Από τον έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός (Ε1) οικονομικού έτους 2011, διαπιστώθηκε ότι τα εισοδήματα ανέρχονταν στο ύψος των 60.105,84 €, ενώ οι δαπάνες του προσφεύγοντος κατά το συγκεκριμένο έτος ανέρχονταν στο ποσό των 90.991,10 € και ως εκ τούτου, προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ποσού 30.885,26 € (90.991,10-60.105,84). Με βάση τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε το με αρ. .../11-7-2012 προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, με το οποίο καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ύψους 12.255,82 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 3.676,75 €, ήτοι, συνολικό ποσό 15.932,57€. Κατά του ως άνω φύλλου ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα προσφυγή στα πλαίσια της οποίας εκδόθηκε η με αρ./2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε το με αρ./11-7-2012 προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Το Δικαστήριο έκρινε ότι κατά την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 17 και επόμενων του ν. 2238/1994, δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις διενέργειας προσωρινού ελέγχου και έκδοσης προσωρινού φύλλου ελέγχου και κατά ακολουθία, ακύρωσε το ως άνω φύλλο ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω και στα πλαίσια επανάληψης της διαδικασίας, εκδόθηκε η με αριθ./2016 εντολή ελέγχου για διενέργεια

εκ νέου, ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2010. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από .../2016 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε, στο ύψος των 60.105,84 €, εκ των οποίων ποσό 24.129,79 € αφορούσε κέρδη από εμπορική επιχείρηση, ενώ ποσό 35.976,05 € σε τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ξενοδοχείου. Οι δαπάνες για το συγκεκριμένο έτος προσδιορίστηκαν στο ποσό των 96.536,21 €, εκ των οποίων, 39.175,00 € αφορά σε αγορές ακινήτων, 42.821,21 € σε τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων, 3.000,00 σε αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης, 3.440,00 € σε τεκμήριο κατοικίας, και 8.100,00 σε τεκμήριο αυτοκινήτων. Ενόψει των ανωτέρω, προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ύψους 36.430,37 € (96.536,21-60.105,84) Σημειώνεται, ότι η διαφορά στην προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ύψους 5.545,11 € που προέκυψε μεταξύ του αρχικού και του μετέπειτα ελέγχου, οφείλεται στο γεγονός ότι ο αρχικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... προσδιόρισε το ποσό της τοκοχρεολυτικής απόσβεσης για αποπληρωμή δανείων εντός της χρήσης 2010, στο ποσό των 37.276,10 €, δυνάμει της από 10/4/2012 βεβαίωσης της Αγροτικής Τράπεζας την οποία προσκόμισε ο φορολογούμενος. Κατά τη διενέργεια όμως του μετέπειτα ελέγχου το ποσό της τοκοχρεολυτικής απόσβεσης δανείων που κατέβαλε ο προσφεύγων ανέρχονταν στο ποσό των 42.821,21 €, βάσει του με αρ. ΕΜΠ. πρωτ. .../.....-2016 της τράπεζας ... η οποία απορρόφησε την ... Τράπεζα.

Επιπλέον, στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας του φόρου και ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέβαλε και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 του ν. 3986/2011, ύψους 942,30 €, λόγω επαναπροσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος.

Με την αριθμ. .../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 -31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 14.473,86 €, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 17.368,63 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011, ύψους 942,30 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης. Η προσβαλλόμενη πράξη αν και εκδόθηκε κατά τη φορολογική αρχή στα πλαίσια επανάληψης διαδικασίας, εντούτοις καταλήγει σε διαφορετικό καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος από την ακυρωθείσα πράξη δυνάμει δικαστικής απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Υπέρβαση εξουσίας εκ μέρους της φορολογικής αρχής.
- 2) Η προσβαλλόμενη αν και εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή στα πλαίσια επανάληψης διαδικασίας, εντούτοις η φορολογική αρχή του καταλόγισε εισφορά αλληλεγγύης η οποία δεν περιλαμβανόταν στην ακυρωθείσα πράξη δυνάμει δικαστικής απόφασης του

Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Έλλειψη οποιοσδήποτε αιτιολογίας. Υπέρβαση εξουσίας εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

- 3) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη – δεν λαμβάνει υπόψη το νόμιμα σχηματισμένο και φορολογηθέν απόθεμά του των προηγούμενων ετών – μη νόμιμη η προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών.
- 4) Η προσβαλλόμενη έχει εκδοθεί κατά προφανή παράβαση των αρχών του κράτους δικαίου, της χρηστής διοικήσεως, αλλά και της αρχής της αναλογικότητας.
- 5) Απόλυτη ακυρότητα της διαδικασίας και της προσβαλλόμενης πράξης- ευθεία παραβίαση του ν. 4446/2016, καθώς η οριστική πράξη κοινοποιήθηκε σ' αυτόν παράνομα μετά την κατάθεση του ως άνω νόμου στη Βουλή.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «*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 εμπειρισττωμένα 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.*»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του ιδίου ως άνω νόμου, 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Σχετικά με τον ισχυρισμό της πλημμελούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης αυτός δεν ευσταθεί, καθόσον από την με ημερομηνία θεώρησης .../2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος που συντάχθηκε από την Δ.Ο.Υ., και στις σελίδες 14 και 15, περιλαμβάνεται σαφής αιτιολογία, η οποία και δικαιολογεί πλήρως την επιπλέον διαφορά ποσού 5.545,11 € όπως αυτή καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου και την

προσβαλλόμενη πράξη, σε σχέση με την προσδιοριζόμενη διαφορά από τον αρχικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. που διενεργήθηκε το έτος 2012. Ειδικότερα, και όπως στην από/2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επιμελώς αναγράφεται, ο προαναφερθείς αρχικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ., έχοντας ως στοιχείο την από 10/04/2012 βεβαίωση της Αγροτικής Τράπεζας την οποία προσκόμισε ο φορολογούμενος, προσδιόρισε το ποσό της τοκοχρεολυτικής απόσβεσης για αποπληρωμή δανείων, που καταβλήθηκε, εντός της χρήσης 2010, σε 37.276,10 €. Συνεπώς, ο αρχικός έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό των 37.276,10 ευρώ ήταν το συνολικό ποσό που κατέβαλλε ο αιτών εντός της χρήσης 2010 για απόσβεση δανείων, αντί του ποσού των 5.545,11 ευρώ που είχε δηλωθεί από τον ίδιο κατά την υποβολή της δήλωσης. Κατά την διενέργεια του μετέπειτα ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δυνάμει του υπ' αρ. πρωτ. εμπ./-2016 εγγράφου της Τράπεζας ... (η οποία απορρόφησε την ... Τράπεζα) προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατέβαλλε συνολικά το ποσό των 42.821,21 ευρώ και πιο συγκεκριμένα : 1) το ποσό των 37.276,10 ευρώ για το υπ' αρ. στεγαστικό/ επισκευαστικό δάνειο (Αρ. σύμβασης .../11-09-2008 και 2) το ποσό των 5.545,15 ευρώ για τοκοχρεολυτική απόσβεση του καταναλωτικού δανείου με αριθμό που είχε χορηγηθεί από την Τράπεζα η οποία απορροφήθηκε από την Τράπεζα Συνεπώς, διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 5.545,11 ευρώ που δήλωσε ο προσφεύγων κατά την υποβολή της δήλωσης ως δαπάνη για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων και το ποσό της δαπάνης των 37.276,10 ευρώ που προέκυψε από την από 10/04/2012 βεβαίωση της Τράπεζας αποτελούν τοκοχρεολύσια δύο ξεχωριστών και ανεξάρτητων δανείων.

Επί του προβαλλόμενου ισχυρισμού, ότι μη νόμιμα η φορολογική αρχή, στα πλαίσια επανάληψης, διενήργησε νέο έλεγχο και επικαλείται νέα στοιχεία που δεν εμπεριέχονται στην ακυρωθείσα πράξη, κατά υπέρβαση της εξουσίας της, αναφέρουμε τα εξής :

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1055/15-6-2004 με την οποία έγινε δεκτή η με αριθ. 319/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. κατά την οποία έγινε δεκτό ότι η τελεσιδικώς ακυρωθείσα καταλογιστική πράξη θεωρείται έκτοτε ως ανίσχυρη, ως εξ' υπαρχής ουδέποτε εκδοθείσα, μη υφιστάμενη πλέον στον νομικό κόσμο και συνεπώς ουδεμία έχουσα έννομη συνέπεια μεταξύ των διαδίκων (ΣτΕ 4637/95, 3739/88, 1660/80, Γνωμ. ΝΣΚ 405/78,167/93).

Επίσης ότι η φορολογική αρχή, πέραν από την άσκηση των κατά νόμον ενδίκων μέσων, μπορεί να εκδόσει νέα πράξη απηλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκε η αρχική,(ΣτΕ 5133/95, 4007/83,3561, 2685,1258/82,52/82 Γνωμ. ΝΣΚ 274/2000,464/2001). Στη συγκεκριμένη περίπτωση η νέα αυτή πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μπορεί να έχει ίδιο περιεχόμενο με την προηγούμενη (εν προκειμένω καταλογισμό ίδιου ποσού προστίμου), μπορεί όμως να έχει και διαφορετικό, αφού η υπόθεση θα κριθεί πλέον εξ' υπαρχής, δεδομένου ότι οι τελεσιδικώς ακυρωθείσες καταλογιστικές πράξεις λόγω νομικής πλημμελείας, θεωρούνται ως ουδέποτε εκδοθείσες.

Κατόπιν τούτου κατά την επανάληψη της διαδικασίας, στη νέα πράξη του ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα επιβάλει ποσό προστίμου κατά την ελεύθερη κρίση του, χωρίς να δεσμεύεται από το ύψος των προστίμων των ακυρωθεισών προηγούμενων αποφάσεων του.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 197-198 του ΚΔΔικ (ΣτΕ 3126/1992) η Διοίκηση, κατ' αρχήν, δεν κωλύεται, επιλαμβανομένη μετά από ακυρωτική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, να εξετάσει την όλη υπόθεση εκ νέου από πραγματικής και νομικής απόψεως και να μεταβάλει ενδεχομένως την πραγματική βάση της υποθέσεως ή τους κανόνες που πρέπει να εφαρμοστούν, με την προϋπόθεση βεβαίως, ότι η ακυρωτική δικαστική απόφαση δεν προέβη σε αντίστοιχη έρευνα και κρίση. (ΣτΕ 1143/1995, ΣτΕ 2549/2013). Στην περίπτωση ειδικότερα που η διοικητική πράξη ακυρώθηκε για πλημμέλειες της αιτιολογίας, η Διοίκηση μπορεί να επαναλάβει την κρίση της για τη ρύθμιση της συγκεκριμένης σχέσεως αναδρομικώς και να εκδώσει πράξη με το ίδιο περιεχόμενο με εκείνη που ακυρώθηκε, αιτιολογώντας όμως νομίμως και επαρκώς τη νέα κρίση της, βάσει της ακυρωτικής αποφάσεως ή βάσει στοιχείων που δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο έρευνας και κρίσεως από τον ακυρωτικό δικαστή, ασχέτως αν τα στοιχεία αυτά είναι γνωστά ή όχι στη Διοίκηση. Σε κάθε περίπτωση η νέα κρίση της Διοικήσεως πρέπει να μην αντίκειται σε όσα έχουν κριθεί από την ακυρωτική απόφαση και εκφέρεται ενόψει του νομικού και πραγματικού καθεστώτος που υπήρχε κατά τον χρόνο κατά τον οποίο εκδόθηκε η πράξη που ακυρώθηκε.

Εν προκειμένω, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης με την αριθ./2016 απόφασή του, έκρινε ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις διενέργειας προσωρινού ελέγχου και κατ'επέκταση η έκδοση προσωρινού φύλλου ελέγχου, και ως εκ τούτου, ακύρωσε το με αριθ./11-7-2012 προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, χωρίς περαιτέρω να εξετάσει την ουσία της υπόθεσης. Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή εξέτασε την όλη υπόθεση εκ νέου τόσο από πραγματική, όσο και από νομική βάση και επαναπροσδιόρισε, αφενός, την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων στο ύψος των 36.430,37 € και αφετέρου, την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/201, κατά εφαρμογή άλλωστε της αρχής της νομιμότητας του φόρου και ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της στην εφαρμογή των φορολογικών νόμων και στην έκδοση της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη το νόμιμα σχηματιζόμενο και φορολογηθέν απόθεμα των προηγούμενων ετών

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : « 1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία

δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.»

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης, τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

α) ..., β) ..., γ) ..., δ) ...».

Επειδή, περαιτέρω με τα υπ. αριθ. 1055932/950/A0012/22.6.1996, και 1064105/1399/A0012/19.6.1996 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζεται ότι μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την οποία προκύπτει θέμα κάλυψης τεκμαρτής δαπάνης θα συνυποβάλλεται κατάσταση, από την οποία να προκύπτει ο σχηματισμός κεφαλαίου για κάθε έτος. Τα έτη αυτά πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτό τα έτη. Τα κεφάλαια προηγούμενων ετών δεν υπολογίζονται με βάση μόνο τα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικείων ετών αλλά και με βάση άλλα στοιχεία, όπως η οικογενειακή, κοινωνική, περιουσιακή κ.λπ κατάσταση των φορολογουμένων.

Επειδή, επίσης, όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ αριθ. 1015578/264/A0012/14.2.2005 έγγραφο του Υπουργείου, δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός με τις ισχύουσες διατάξεις για την κάλυψη των τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς, για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσονδήποτε προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια είναι δυνατό να διασταυρωθούν με τα στοιχεία που τηρούνται στη ΔΟΥ οι σχετικοί ισχυρισμοί του φορολογουμένου.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι αφενός, ο προσφεύγων, δεν δήλωσε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και στον κωδικό 787, ποσό από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για κάλυψη τεκμηρίων, και αφετέρου, δεν προσκόμισε στην φορολογική αρχή οποιοδήποτε δικαιολογητικό ή την προβλεπόμενη από τις προαναφερόμενες διατάξεις, κατάσταση σχηματισμού κεφαλαίου για κάθε έτος, στα πλαίσια της νόμιμης διαδικασίας της κλήσεως του προς ακρόαση, η οποία έγινε διαμέσου του με αριθμό .../-2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, και ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και του κράτους δικαίου

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή με την επανέκδοση της νέας καταλογιστικής πράξης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόσθετος φόρος

ανακρίβειας σε ποσοστό 120% επί του κύριου φόρου, ήτοι, ποσό 17.368,63 €, στα πλαίσια της επανάληψης διαδικασίας, μετά την ακύρωση από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, του με αριθ./11-7-2012 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ενώ το ακυρωθέν φύλλο περιελάμβανε προσαυξήσεις ανακρίβειας ύψους 3.676,75 €, κατά παράβαση του κράτους δικαίου, της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, «κατά τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος, η ακύρωση διοικητικής πράξεως επαναφέρει την υπόθεση στον χρόνο έκδοσης της πράξης που έχει ακυρωθεί. Η νέα πράξη που τυχόν εκδίδει η Διοίκηση ανατρέχει αναγκαίως στον χρόνο εκείνο και διέπεται κατ' αρχήν από το νομικό και πραγματικό καθεστώς που ίσχυε τότε και όχι από το ισχύον κατά τον χρόνο κατά τον οποίο λαμβάνουν χώραν οι ενέργειες συμμορφώσεως προς την ακυρωτική απόφαση (ΣτΕ 3627/2004, 1871, 1523/2003). Περαιτέρω, η Διοίκηση, μετά την έκδοση ακυρωτικής αποφάσεως του Συμβουλίου της Επικρατείας, υποχρεούται να συμμορφωθεί προς αυτήν και μάλιστα όχι μόνο να θεωρήσει ως ανίσχυρη και μη υφιστάμενη στον νομικό κόσμο την ακυρωθείσα διοικητική πράξη, αλλά να προβεί σε θετικές ενέργειες για την αναμόρφωση της νομικής καταστάσεως που προέκυψε αμέσως ή εμμέσως από την ακυρωθείσα πράξη, ανακαλούσα ή τροποποιούσα τις σχετικές στο μεταξύ εκδοθείσες πράξεις ή εκδίδουσα άλλες με αναδρομική ισχύ για να αποκαταστήσει τα πράγματα στην θέση στην οποία θα ευρίσκοντο αν από την αρχή δεν είχε εκδοθεί η ακυρωθείσα πράξη (ΣτΕ 2010/2013 2228/2005).

Ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων και κατ'εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης, της αρχής της αναλογικότητας και του κράτους δικαίου, κρίνεται ότι ο πρόσθετος φόρος πρέπει να περιοριστεί στο αρχικό προσδιορισθέν ποσοστό του 30% επί του κυρίου φόρου.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί ακυρότητας της διαδικασίας και της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση του ν. 4446/2016

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι : «*Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.*

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 60 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «*Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:*

α) Στις περιπτώσεις στις οποίες, μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος στη Βουλή έχουν κοινοποιηθεί πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων ή επιβολής προστίμων ή αντίστοιχες πράξεις επιβολής φόρων ή προστίμων με βάση τις, προϋσχύσασες του Ν. 4174/2013, διατάξεις, ως προς φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε αυτές.

β), γ), δ)

Επειδή εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1006/17-01-2017, η οποία εκδόθηκε για τον καθορισμό του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων περί οικειοθελούς αποκάλυψης της φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016, ορίζονται τα εξής: «1.Οι φορολογούμενοι δύνανται να υποβάλουν τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του Ν. 4446/2016, ήτοι έως την 23.1.2017, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτούς προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) και δεν έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϋσχύσασες του Ν. 4174/2013 διατάξεις.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1009/19-01-2017, η οποία εκδόθηκε για την παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, ορίζονται τα εξής: «Α) Φορολογούμενοι που δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση - Προθεσμία υποβολής δηλώσεων λόγω υπαγωγής στη ρύθμιση - μειώσεις πρόσθετων φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων

1..., 2...,

3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τη λήξη της ρύθμισης (31.5.2017) καθώς και φορολογούμενοι για τους οποίους μέχρι και τις 12.12.2016, ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4446/2016 στη Βουλή, έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, για τα αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή, εφόσον, δεν έχει κοινοποιηθεί η οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϋσχύσασες του Ν. 4174/2013 διατάξεις.

Άρθρο 60 - Εξαιρέσεις από την υπαγωγή στη ρύθμιση

Α) Περιπτώσεις που δεν υπάγονται στη ρύθμιση

α) Οι περιπτώσεις στις οποίες, μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) έχουν κοινοποιηθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων ή επιβολής προστίμων ή αντίστοιχες πράξεις επιβολής φόρων ή προστίμων με βάση τις προϋσχύσασες του Ν. 4174/2013 διατάξεις, ως προς τη φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε αυτές. β) ..., γ) ..., δ) ..., ε) ... »

Από την γραμματική διατύπωση των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται, ότι ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να υποβάλλει δηλώσεις οικειοθελούς αποκάλυψης της φορολογητέας ύλης

παρελθόντων ετών, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων κατά την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 4446/2016 στη Βουλή (12-12-2016) και δεν έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου ή των προστίμων.

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι η φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα, στις 7/11/2016 και πριν την κατάθεση του ν. 4446/2016 στην Βουλή, το με αριθ./2-11-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. Περαιτέρω, ο προσφεύγων προσήλθε, στις 25/11/2016, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. υποβάλλοντας τις απόψεις του και η φορολογική αρχή κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, εξέδωσε στις 2/12/2016 την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος με την με αριθ./-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 τις οποίες απέστειλε στον προσφεύγοντα, με συστημένη επιστολή. Τα ανωτέρω παρελήφθησαν στις ...2016, σύμφωνα με σχετικό έγγραφο του ταχυδρομείου. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ορθά ενήργησε στην έκδοση της από/2016 οριστικής πράξης, και ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επιπρόσθετα ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι υπέβαλε σχετική δήλωση υπαγωγής στην διαδικασία περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης του έτους 2010 του ν. 4446/2016, εντούτοις όμως, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης κάτι τέτοιο δεν αποδεικνύεται και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. .../.....2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, με **ΑΦΜ** ... και την τροποποίηση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ως προς τον επαναπροσδιορισμό του πρόσθετου φόρου στο ποσοστό του 30% επί του κυρίου φόρου, ως ακολούθως:

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

Υπ' αριθ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/1/2010 – 31/12/2010)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Φορολογητέο εισόδημα	55.085,63	91.516,00	91.516,00
Φόρος που αναλογεί	8.342,20	22.816,06	22.816,06
Προκαταβολή φόρου	7.712,10	7.712,10	7.712,10
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		17.368,63	4.342,16
Εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011	1.803,18	2.745,48	2.745,48
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου	118,00	118,00	118,00
Σύνολο	17.739,48	50.524,27	37.497,80
Διαφορά φόρου ελέγχου		14.473,86	14.473,86
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ελέγχου		942,30	942,30
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		17.368,63	4.342,16
Συνολικό καταλογισθέν ποσό		32.784,79	19.758,32

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

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

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.