



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 17/05/2016

Αριθμός απόφασης: 487

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45 - Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - ΑΦΜ κατοίκου Θεσ/νικης, επί της οδού κατά των αριθμ.: α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχ/κής περιόδου 2008) β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχ/κής περιόδου 2009) του προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νικης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις αριθμ: α)**2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχ/κής περιόδου 2008) β)**2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχ/κής περιόδου 2009) του προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νικης.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης/**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - 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:

1) Με την αριθμ.**2015** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2008 έως 31.12.2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νικης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 18.278,34 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 21.934,00 ευρώ ήτοι συνολικού ποσού **40.212,34** ευρώ.

2) Με την αριθμ.**2015** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2009 έως 31.12.2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νικης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.693,13 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 3.231,76 ευρώ ήτοι συνολικού ποσού **5.924,89** ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων Ν. 2238/94 διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009 από τη Δ.Ο.Υ Δ' Θεσ/νικης, σε συνάρτηση με την από2014 πληροφοριακή έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/94 της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ Δ/ΝΣΗ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ) και το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών μετά την αριθμ. εισαγγελική παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσ/νικης.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε στο οικ. έτος 2009 **προσαύξηση περιουσίας** από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 Ν

2238/94 όπως ισχύει, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του προσφεύγοντος, όπως αυτά αναφέρονται στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ Ή ΜΗ ΔΙΑΡΚΗ Ή ΜΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΠΗΓΗ –άρθρο 48§3 Ν. 2238/94		
A/A	ΟΙΚ. ΕΤΗ - ΧΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
1	Οικονομικό έτος 2009 - (χρήση 2008)	37.950,00 €

Επιπρόσθετα στα οικ. έτη 2009 & 2010 διαπιστώθηκαν **διαφορές στα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων** ως ακολούθως:

ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ– άρθρο 20 Ν. 2238/94				
A/A	ΟΙΚ. ΕΤΗ - ΧΡΗΣΕΙΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒ. 5%	ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ
1	Οικονομικό έτος 2009 - (χρήση 2008)	8.100,00 €	405,0	7.695,00
2	Οικονομικό έτος 2010 - (χρήση 2009)	7.750,00 €	387,5	7.362,50

Ο έλεγχος της Δ.ΟΥ Δ΄ Θεσ/νικης, σύμφωνα τις διαπιστώσεις της από2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, κατέληξε στα ως άνω ποσά, μετά την αιτιολόγηση από τον προσφεύγοντα ορισμένων καταθέσεων, σε ποσά δηλαδή πρωτογενών καταθέσεων που δεν μπόρεσε ο προσφεύγων να δικαιολογήσει την προέλευσή τους και συνεπώς αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :**

1) Αυθαίρετα και ανατιολόγητα δεν έλαβε υπόψη της η φορολογική διοίκηση τους ισχυρισμούς περί της δικαιολόγησης ποσών καταθέσεων από την αρχή του ελέγχου, που συνιστά παραβίαση της διαδικασίας ακρόασης και ειδικότερα:

- Το άρθρο 6 Ν. 2690/1999 προβλέπει ρητά ότι το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου, σε συνδυασμό με το άρθρο 6 §1 εδαφ. 1 της ΕΣΔΑ όπου ορίζεται ότι κάθε πρόσωπο δικαιούται να δικάσσει δίκαια, δημόσια και εντός λογικής προθεσμίας από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο...
- Αποτέλεσμα αυτής της χρονοβόρας διαδικασίας ολοκλήρωσης του ελέγχου ήταν η επιβάρυνση του με πρόσθετους φόρους, ήτοι 21.934,00€ για το οικ. έτος 2009 και 3.231,76€ για το οικ. έτος 2010.

2) Ανεπαρκής αιτιολογία, αοριστία και αντιφατικότητα των προσβαλλόμενων πράξεων

- Ειδικότερα αναφέρει ότι τα ποσά των αναλήψεων κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, ήτοι από 31/12/2007 έως 1-9-2008 ανέρχονται στο ποσό των 54.110,00€ και τα ποσά των καταθέσεων στο ποσό των 58.340,00€.
- Τα εισοδήματα της συζύγου του για την κάλυψη του πραγματικού κόστους διαβίωσης και

συντήρησης των περιουσιακών στοιχείων της επίμαχης περιόδου (ήτοι 21452,39€ κατά το οικ. έτος 2009 και 22.643,62€ κατά το οικ. έτος 2010) δεν ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου.

- Δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών, ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την ΔΕΑΦ Α'1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.
- Δεν ελήφθη υπόψη του ελέγχου το ποσό των 22.564,80€, που αφορά το εισπραχθέν εφάπαξ βοήθημα της θανούσης συζύγου του (σχετ. το αριθμ. χρηματικό ένταλμα του Ταμείου), το οποίο διατηρούσε σε μετρητά.

3) Αναφορικά με τα μισθώματα οικ. ετών 2009 και 2010 επικαλείται ότι βασικά χαρακτηριστικά για τον χαρακτηρισμό μίας παροχής ως δωρεάς αποτελεί η σωρευτική συνδρομή των προϋποθέσεων: η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια τη μείωση της περιουσίας αυτού (του παρέχοντος). Βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς είναι η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, οι οποίες (μείωση και αύξηση) λαμβάνουν χώρα από χαριστική αιτία (causa donandi). Σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστική αιτία ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, δε συντρέχουν τα ελάχιστα απαιτούμενα στοιχεία, ώστε η εν λόγω πράξη να μπορεί να υπαχθεί στο πραγματικό του κανόνα του άρθρου 34 ν. 2961/2001.

4) Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου η δράση της διοίκησης πρέπει να διέπεται από χρηστότητα, ευρυθμία, από την επιλογή των λιγότερο επαχθών μέτρων, τα οποία δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια που επιβάλλει η αρχή της χρηστής διοίκησης και αναλογικότητας. Ειδικότερα:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις, κατά το μέρος που, αφορούν την επιβολή του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, είναι αντικειμενικά αντίθετη με τις αρχές της χρηστής και εύρυθμης διοίκησης και γίνεται κατά κατάχρηση του δικαιώματος και της εύρυθμης διοίκησης και υπέρβαση / της διακριτικής ευχέρειας της συγκεκριμένης δημόσιας υπηρεσίας που επέβαλε τον εν λόγω πρόσθετο φόρο.
- Το άρθρο 2 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 ορίζει ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν το 120% επί του φόρου, το οποίο τίθεται ως ανώτατο όριο.

5) Το οικ. έτος 2010 επανελέγχθηκε, βάσει δήθεν νέων στοιχείων που προέκυψαν, με συνέπεια να επαναπροσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος για το συγκεκριμένο. οικονομικό έτος. Ωστόσο, καθόσον πρόκειται για επανέλεγχο της εν λόγω χρήσης, όφειλε η φορολογική αρχή νά λάβει υπόψη της ενόψει του νέου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και το ποσό των 5.984,35€ (σχετ. η από2014 βεβαίωση του), που εισέπραξε από τοως αποζημίωση για τη δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. του Συντάγματος και το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, με συνέπεια να έχει παρακρατηθεί εν προκειμένω αχρεωστήτως ο

φόρος. Σύμφωνα δε με την υπ' αριθμόν ΠΟΛ. 1234/2014, εκδοθείσα κατόπιν της υπ' αριθμόν 29/2014 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ, η αξίωση για επιστροφή φόρου αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί αυθαίρετης και αναιτιολόγητης δράσης της φορολογικής διοίκησης σχετικά με τους ισχυρισμούς περί της δικαιολόγησης ποσών καταθέσεων από την αρχή του ελέγχου, που συνιστά παραβίαση της διαδικασίας ακρόασης

Επειδή στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: «

1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίσει, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

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

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

πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις-10-2015 το αριθμ.-2015 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημα του. Στη συνέχεια και εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των

απόψεων του φορολογούμενου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί ανεπαρκούς αιτιολογίας, αοριστίας και αντιφατικότητας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή στο άρθρο 23 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή στο άρθρο 66 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

...β. **Να ζητεί** από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. [2362/1995](#) (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. [3871/2010](#) (ΦΕΚ 141 Α'), **κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα**, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. **οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του**, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94, «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. **3.** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.** **4.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο....».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 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 στο άρθρο 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....»

Επειδή βασικά στοιχεία της **αιτιολογίας** αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία,

εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός της ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νικης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων φύλλων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, αναγράφονται δε σ' αυτήν οι διατάξεις εκείνες, που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, διέπεται δε αυτή από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ12Α 1164337 εξ 2014/11-12-2014 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, Γ.Γ.Δ.Ε., Δ/σης Εφαρμογής Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας και Ελέγχου με θέμα **Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)** ορίζεται ότι «4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. πρωτ.: **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα "Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας" ορίζεται ότι: «.. 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από

έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων».

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ και των ερμηνευτικών εγκυκλίων, **κρίσιμος παράγοντας δεν είναι ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ ανάληψης/είσπραξης και κατάθεσης, αλλά εάν τα αναληφθέντα ποσά του προσφεύγοντα και της συζύγου του, υπερκάλυπταν τις δαπάνες των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε. σε σημείο που να δικαιολογούν και τις συγκεκριμένες καταθέσεις.** Και αυτό διότι μόνον σε αυτή την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί ότι πρόκειται για «πρωτογενείς καταθέσεις» δηλαδή για ποσά που προέρχονται «από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία» και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή η πρακτική «να γίνονται αναλήψεις και να επανακαταθέσεις μέρους αυτών» **δεν αντίκειται στην φορολογική νομοθεσία.**

Από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος όπως αυτοί αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή και τα συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε με την προσφυγή, τα στοιχεία για τις αναλήψεις που έγιναν από αυτόν και την σύζυγό του από τους λογαριασμούς τους, τα αμφισβητούμενα από τον προσφεύγοντα ποσά των καταθέσεων που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας αναλύθηκαν και εξετάστηκαν ανά περίπτωση και ανά διαχειριστική περίοδο (και επιμέρους περιόδους) και **γίνονται αποδεκτές μόνο οι παρακάτω αναλήψεις και επανακαταθέσεις χρηματικών ποσών**, που πραγματοποιήθηκαν σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα

Διαχειριστική Περίοδος 1-1/31-12-2008

Επειδή όπως προκύπτει από την κίνηση των λογαριασμών, πραγματοποιήθηκαν αναλήψεις ποσών ύψους 3.140,00€ και επανακατάθεση σε λογ/σμό της ύψους 3.000,00€, ήτοι ποσού μικρότερου αυτού των αναλήψεων, σε σύντομο χρονικό διάστημα από τις αντίστοιχες καταθέσεις που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίους, αποδεχόμαστε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι **το ποσό των 3.000,00€ δεν αποτελεί πρωτογενή κατάθεση.**

Αναλυτικά οι αναλήψεις και καταθέσεις απεικονίζονται στον κατωτέρω πίνακα.

Στοιχεία καταθέσεων				Στοιχεία αναλήψεων		
α/α	Νο έκθεσης ελέγχου/ Τράπεζα	Ημερομηνία	Ποσό (€)	Τράπεζα	Ημερομηνία	Ποσό (€)
1		02/01/2008	3.000,00		31/12/2007	1.140,00
					31/12/2007	1.500,00
2					02/01/2008	300,00
3					02/01/2008	200,00

Κατόπιν των ανωτέρω, τα αποτελέσματα για τη χρήση 2008 διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Καταθέσεις που χαρακτηρίστηκαν Πρωτογενείς από τον έλεγχο	37.950,00
Ποσά που δικαιολογούνται με το ως άνω σκεπτικό	3.000,00
Τελικό ποσό πρωτογενών καταθέσεων	34.950,00
Προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται δυνάμει του άρθρου 48§3 Ν. 2238/94	34.950,00

Επειδή για τους προαναφερθέντες λόγους και δεδομένου ότι ο προσφεύγων, ο οποίος έφερε το βάρος απόδειξης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94 και την ΠΟΛ1095/2011 σε συνδυασμό και με το άρθρο 65 του ΚΦΔ δεν προσκόμισε επαρκή, ούτε νέα αποδεικτικά στοιχεία προς ενίσχυση των υπόλοιπων ισχυρισμών του (όπως το εισπραχθέν εφάπαξ βοήθημα της θανούσης συζύγου του (σχετ. το αριθμ.2003 χρηματικό ένταλμα του Ταμείου Πρόνοιας Δημοσίων Υπαλλήλων), αυτοί πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί μισθωμάτων των οικ. ετών 2009 και 2010

Επειδή ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι βασικά χαρακτηριστικά για τον χαρακτηρισμό μίας παροχής ως δωρεάς αποτελεί η σωρευτική συνδρομή των προϋποθέσεων: η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια τη μείωση της περιουσίας αυτού (του παρέχοντος). Βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς είναι η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, οι οποίες (μείωση και αύξηση) λαμβάνουν χώρα από χαριστική αιτία (causa domandi). Σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστική αιτία ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, δε συντρέχουν τα ελάχιστα απαιτούμενα στοιχεία, ώστε η εν λόγω πράξη να μπορεί να υπαχθεί στο πραγματικό του κανόνα του άρθρου 34 ν. 2961/2001.

Επειδή στο άρθρο 20 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση.

Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Α.Ν. 2783/1941 (ΦΕΚ 29Α')».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων φορολογήθηκε για προσαύξηση περιουσίας (άρθρο 48§3 Ν. 2238/94) και μη δηλωθέντα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων (άρθρο 20 Ν. 2238/94)–δήλωσε το 50% των εισοδημάτων από ακίνητα αντί του 100% αυτών, μετά από αντιπαραβολή των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων-Ε9. ο ισχυρισμός περί δωρεάς αλυσιτελώς προβάλλεται.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου και δη της αρχής της χρηστής διοίκησης και αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας -όπως έχει διαμορφωθεί νομολογιακά- οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Τέλος από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, έτσι, ώστε κατά τη ρύθμιση ουσιαδώς ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ομοιόμορφο και να μην εισάγει εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός αν η διαφορετική ρύθμιση επιβάλλεται από λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος.

Επιπλέον, η ρύθμιση της παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 αποτελεί θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της πραγματικής φορολογικής ικανότητας, όπως γίνεται δεκτό παγίως από τη νομολογία επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη προς επιλογή του καταλλήλου φορολογικού συστήματος για την εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και την επιβάρυνση αυτών αναλόγως των δυνάμεων τους, ακόμα και με τη θέσπιση φορολογικών τεκμηρίων, αρκεί να είναι μαχητά, δηλαδή να προβλέπεται, σε κάθε

περίπτωση, η δυνατότητα του φορολογούμενου να προσκομίσει αντίθετες αποδείξεις.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην **αρχή της χρηστής διοίκησης**, η οποία απορρέει από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Όσον αφορά τον επιμέρους ισχυρισμό περί του ποσοστού των πρόσθετων φόρων και της μη υπέρβασης αυτού από το ποσοστό του 120% επί του κύριου φόρου

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 17 (Μεταβατικές διατάξεις του Ν.4174/13) ορίζεται ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 01.01.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.01.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση».

Επειδή στο άρθρο 1§1 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: .. β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Περαιτέρω στην §4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.

Τέλος στο άρθρο 2§1 ορίζεται ότι τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο (άρθρο 1) υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης και στην §4, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 30-3-2011 και μετά, ορίζεται ότι τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:β) **το εκατόν είκοσι τοις εκατό** για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το Ν. 2523/1997, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του Ν. 4174/2013 είναι αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί επανελέγχου του οικ. έτους 2010 βάσει των υποτιθέμενων νέων στοιχείων που προέκυψαν,

Επειδή στο άρθρο 23 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται περί επανελέγχου, αλλά αρχικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλωθέντων εισοδημάτων με την ηλεκτρονικώς υποβληθείσα και με αριθμ. καταχ./2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010 εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου (άρθρο 84§1 Ν. 2238/94) και από τον έλεγχο αυτό προέκυψε ανακριβής δήλωση των φορολογητέων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακινήτων, ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Όσον αφορά τον επιμέρους ισχυρισμό περί αναβίωσης της αξίωσης επιστροφής φόρου με την έκδοση φύλλου ελέγχου του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου που αναλογεί στην αποζημίωση για τη δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζεται ότι : «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την

παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

Περαιτέρω στην παρ. 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: "...η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της **Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου**».

Επειδή, στην **ΠΟΛ. 1234/27.10.2014** (ορθή επανάληψη) ορίζεται ότι:

«1. Σε εκδίκαση υποθέσεων, αναφορικά με την υπαγωγή του επιδόματος βιβλιοθήκης σε φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε.):

α) με την υπ' αριθμ. 29/2014 ομόφωνη Απόφαση της Ολομέλειας έκρινε ότι «η εν λόγω παροχή έχει **αποζημιωτικό χαρακτήρα** για την κάλυψη των εν λόγω δαπανών (δημιουργία και διαρκή ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για τη συμμετοχή σε επιστημονικά συνέδρια), το δε ύψος της δεν υπερβαίνει το κατά κοινή πείρα εύλογο μέτρο, και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ούτε συγκεκριμένο φορολογικό προνόμιο υπέρ των μελών του διδακτικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων» και β) ...

2. Μετά την έκδοση των παραπάνω αποφάσεων του Σ.τ.Ε. υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη οι οποίες εκκρεμούν για εκκαθάριση. Παρακαλούμε για άμεση εκκαθάριση των δηλώσεων αυτών λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό των παραπάνω αποφάσεων του Σ.τ.Ε., καθώς και των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Οι υποθέσεις που εκκρεμούν στην Δ.Ε.Δ. επιλύονται σύμφωνα με τα παραπάνω».

Επειδή, σε συνέχεια της παραπάνω εγκυκλίου, με την εγκύκλιο-διαταγή **Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.**, με θέμα «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014», διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι:

« 3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημοσίου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. **Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου**. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών

δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.

Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με δικαστικές αποφάσεις που δικαιώνουν συγκεκριμένους φορολογούμενους και για χρήσεις προγενέστερες του 2011.

Διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν σε κάθε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, σε χρόνο που δεν είχε συντελεστεί η παραγραφή της αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει εκ νέου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ν. 2362/1995 άρθρο 93), ακόμα δηλαδή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης και μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. από τον φορολογούμενο.

Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1234/2014, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να καταθέτουν, βεβαίωση για τη μη άσκηση ένδικων μέσων ή δήλωση παραίτησης από την άσκηση οποιασδήποτε ένδικης διεκδίκησης».

Επειδή εν προκειμένω υποβλήθηκε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η από2014 βεβαίωση του με το ποσό των 5.984,35€, που εισέπραξε ο προσφεύγων από το ως αποζημίωση για τη δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. του Συντάγματος και το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα. Δεν προσκόμισε όμως βεβαίωση για τη μη άσκηση ένδικων μέσων ή δήλωση παραίτησης από την άσκηση οποιασδήποτε ένδικης διεκδίκησης. προκειμένου να αναβιώσει η αξίωση για επιστροφή φόρου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 84 Ν. 2238/94, με την έκδοση των προσβαλλόμενων φύλλων ελέγχου. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από**2016** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και:

Α) την τροποποίηση της αριθμ.**2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νικης, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008 έως 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)

Β) την επικύρωση της αριθμ.**2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νικης, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2009 (οικονομικό έτος 2010)

1. Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα απόφαση :

Χρήση	Ποσά που αποτελούν προσαύξηση βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάση την παρούσα	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης
2008	37.950,00 €	3.000,00 €	34.950,00 €
2009	0 €	0 €	0,00

2. Αποκρυβέντα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων– άρθρο 20 Ν. 2238/94

A/A	ΟΙΚ. ΕΤΗ - ΧΡΗΣΕΙΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΣΒ. 5%	ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ
1	Οικονομικό έτος 2009 - (χρήση 2008)	8.100,00 €	405,0	7.695,00
2	Οικονομικό έτος 2010 - (χρήση 2009)	7.750,00 €	387,5	7.362,50

A1) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2009 βάσει της παρούσας απόφασης

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2008 (Οικ. Έτος 2009)		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ σε €	ΣΥΖΥΓΟΣ σε €
Εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων	19.069,35	1.140,00
Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες	73.634,76	20.312,39
Προσαύξηση περιουσίας της <u>παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994</u>	34.950,00	
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει παρούσας απόφασης	127.654,11	21.452,39
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 Ν. 2238/94	13.887,52	2.414,34
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα με την παρούσα απόφαση	113.766,59	19.038,05

A2) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης

ΧΡΗΣΗΣ 2008 (Οικ. Έτος 2009)

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Φόρος κλίμακας	22.025,90	40.182,74	38.916,91	1.265,83
Πλέον συμπληρωματικός φόρος	197,60	319,10	319,10	0,00
Αναλογούν φόρος και συμπλ/κός	22.223,50	40.501,84	39.236,01	1.265,83
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε	19.026,54	19.026,54	19.026,54	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		21.934,00	20.415,01	1.518,99
Πλέον Μείωση επιστροφής φόρου	6,94	6,94	4,89	2,05
Έκπτωση ηλεκτρονικής υποβολής	-54,90	-54,90	-118,00	+63,10
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.203,90	43.361,34	40.511,37	2.849,97

B1) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2010 βάσει της παρούσας απόφασης

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2009 (Οικ. Έτος 2010)		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ σε €	ΣΥΖΥΓΟΣ σε €
Εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων	15.418,50	1.240,00
Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες	67.242,04	21.503,61
Προσαύξηση περιουσίας της <u>παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994</u>	0,00	
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει παρούσας απόφασης	82.660,54	22.643,61
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 Ν. 2238/94	11.773,15	4.067,49
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα με την παρούσα απόφαση	70.887,39	18.576,12

B2) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης
ΧΡΗΣΗΣ 2009 (Οικ. Έτος 2010)

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά δήλωσης - ελέγχου
Φόρος	18.022,94	20.716,07	20.716,07	2.693,13
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε	17.121,46	17.121,46	17.121,46	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		3.231,76	3.231,76	3.231,76
Πλέον Μείωση επιστροφής φόρου	10,71	10,71	10,71	
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	912,19	6.837,08	6.837,08	5.924,89

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).