



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 07.01.2019

Αριθμός Απόφασης: 96

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./07.09.2018 ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός , κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης/2018 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ .

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4

Επί της με αριθμ. πρωτ./07.09.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.**, 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:

Ο προσφεύγων στις κατ' έτος δηλώσεις του φορολογίας εισοδήματος δήλωσε στον Πίνακα 6 «Πρόσθετα Πληροφοριακά Στοιχεία – Ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη» και στον κωδικό 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ανάλωση κεφαλαίου για όλα τα οικονομικά έτη από το 2003 έως το 2014 (εκτός από τα οικονομικά έτη 2011 και 2013) καθώς και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Μέχρι και το οικονομικό έτος 2014 είχε βάσει του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, που προσκόμισε ο ίδιος, διαθέσιμο υπόλοιπο 35.697,88 ευρώ, για κάλυψη της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του τεκμαρτού εισοδήματος του επομένων ετών.

Για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 ο προσφεύγων δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου 10.000,00 ευρώ και 15.000,00 ευρώ αντίστοιχα.

Για το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου 12.000,00 ευρώ, η οποία και απορρίφθηκε κατά την εκκαθάριση της δήλωσής του.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. στις απόψεις της αναφέρει ότι ο προσφεύγων επικαλέσθηκε ανάλωση κεφαλαίου ποσού 12.000€ για το φορολογικό έτος 2016, η οποία δεν προέκυψε από τον έλεγχο των δηλώσεων, **διότι :**

α) αγόρασε στις 28.02.2005 το υπ' αριθ. I.X. αυτοκίνητο και στις 01.05.2008 το υπ' αριθ. I.X. αυτοκίνητο, των οποίων την δαπάνη δεν δήλωσε στα αντίστοιχα οικονομικά έτη,

β) το πρώτο δεν το συμπεριέλαβε στις δηλώσεις των οικ/κων ετών 2007, 2008, 2011 και 2012 και το δεύτερο στα οικ/κα έτη 2011 και 2012 και ως εκ τούτου δεν υπολογίστηκαν στο τεκμήριο.

γ) δεν έλαβε υπ' όψιν την ανάλωση κεφαλαίου που είχε δηλώσει τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, ήτοι $10.000 + 15.000 = 25.000$ € αντίστοιχα.

Επειδή στα άρθρα 31, 32 και 34 παρ.2 περ. β,γ,δ,ε και στ του Κ.Φ.Ε. ν. 4172/2013, ορίζονται οι προϋποθέσεις υπολογισμού της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 «στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της...» (ΠΟΛ 1125/2014 αρθ. 3). **Συνεπώς** η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εντός της οριζόμενης από τις διατάξεις του αρθ. 63 του Ν.4174/2013 προθεσμίας, ήτοι εμπροθέσμως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 του φόρου.*».

Επειδή σύμφωνα με το αρθ. 32 παρ. 3 του ν. 4174/2013 «*Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου*».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει 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 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε

για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000),

β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη,

γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008, υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. Διάγραμμα).

Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ΚΔΔιαδ, η αιτιολογία αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Η έννοια της φράσης «να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου» δεν είναι ότι η αιτιολογία πρέπει να αναγράφεται στον φάκελο, αλλά ότι η αιτιολογία πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία τα οποία περιέχονται στον φάκελο, ώστε να μπορεί ο δικαστής, που εξετάζει την υπόθεση, να καταλήξει στην ίδια κρίση με τη Διοίκηση. Όταν η αιτιολογία επιβάλλεται να περιέχεται στο σώμα της πράξης, η έλλειψή της δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τα στοιχεία του φακέλου, αφού πλέον η αιτιολογία αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η παράλειψη του οποίου επιφέρει το ακυρώσιμο (Ιωάννης Ν. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015, σελ. 321). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανερής δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. δεν προσδιορίζει αιτιολογημένα και με σαφήνεια το εναπομείναν ή μη κεφάλαιο για κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης για το φορολογικό έτος 2016. (π.χ. δεν κάλεσε τον προσφεύγοντα να προσκομίσει στοιχεία όσον αφορά την αγορά των Ι.Χ. αυτοκινήτων, δεν προσδιόρισε το τεκμήριο αυτών κατά τις χρήσεις που δεν τα είχε δηλώσει στις οικείες φορολογικές δηλώσεις)

Επειδή η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης είναι ελλιπής και ανεπαρκής, γενική και αόριστη, μη εμπεριστατωμένη, καταλείποντας κενά και αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, αν η αιτιολογία της ατομικής διοικητικής πράξης δεν είναι σαφής ειδική και επαρκής ούτε προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, τότε υπάρχει παράβαση του ουσιώδη τύπου της διαδικασίας που συνιστά λόγο ακύρωσης αυτής.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ./07.09.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.** την ακύρωση της υπ' αρ./2018 ειδοποίησης της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ , λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όπως εκδώσει νέα πράξη, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, εξαιτίας της οποίας καθίσταται άκυρη η αρχική πράξη, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.