



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

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. 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **10.01.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του
 του , με ΑΦΜ , κατοίκου , οδός
 αρ., ΤΚ., και της του
 (συζ.) με ΑΦΜ , κατοίκου , οδός
 αρ., ΤΚ., κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων διορθωτικού
 προσδιορισμού του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π:

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Σύνολο καταλογισθέντων ποσών (διαφορά φόρου, πρόσθετος
----------------	-------------------	-------------	-------------------------------------	--

				φόρος)
.....	/2018	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01-31/12/2012	18.794,48
.....	/2018	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01-31/12/2013	4.197,65
.....	/2018	ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ N.3986/2011	01/01-31/12/2012	1.636,03
.....	/2018	ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ N.3986/2011	01/01-31/12/2013	624,09

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και της από 11.12.2018 οικείας έκθεσης ελέγχου.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4.

Επί της από **10.01.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , και της του (**συζ.**), 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, **επαγόμεστε τα ακόλουθα:**

- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.665,88 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 7.128,60 €, ήτοι συνολικό ποσό 18.794,48 €.

- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.821,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.376,65 €, ήτοι συνολικό ποσό 4.197,65 €.

- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για τη χρήση 2012 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης N.3986/2011 ποσού 1.063,74 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 572,29 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.636,03 €.

-Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για τη χρήση 2013 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης N.3986/2011 ποσού 434,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 190,09 €, ήτοι συνολικό ποσό 624,09 €.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 11.12.2018 οικείας εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο δε έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/...../2017 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, λοιπών φόρων, τελών εισφορών και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, με ελεγχόμενες χρήσεις 2012 έως και 2015. Αιτία ελέγχου απετέλεσε το υπ' αρ./2017 έγγραφο της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης και η με αρ. πρωτ./2017 έγγραφη ενημέρωσή της, σχετικά με την επιστροφή φόρου που προκύπτει για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και τις αποκλήσεις που υπάρχουν μεταξύ δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων και την ηλεκτρονική πληροφόρηση από το TAXIS που είχε η Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, ως υπεύθυνος διαχείρισης στο Διαγνωστικό Κέντρο «.....», με ΑΦΜ, προέβαινε στην καταβολή των αμοιβών προς τους ιατρούς – συνεργάτες του κέντρου.

Στις περιπτώσεις των ιατρών και , οι επιταγές που εκδόθηκαν από την «.....» για την καταβολή των αμοιβών τους, απεδείχθη κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, ότι κατέληξαν τελικώς στον κοινό (προσωπικό) τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος της συζύγου του και των δύο παιδιών του, στην με IBAN

Από την επεξεργασία των στοιχείων που ο έλεγχος είχε στη διάθεση του και από τα στοιχεία που ο ίδιος ο προσφεύγων προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αφού η φορολογική αρχή έκανε αποδεκτές τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος για πλείστες ελεγχόμενες πιστώσεις, κατέληξε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του, για τις χρήσεις 2012 & 2013 προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και τα ποσά των επιταγών που εκδόθηκαν για τους δύο ως άνω ιατρούς, χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, καθότι δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα και απεικονίζονται ανά χρήση στους κατωτέρω πίνακες:

Μη Αιτιολογημένες πιστώσεις περιόδου 2012

A/A	ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ...../18	A/A ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΧΡΗΜ /ΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΙΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΙΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ €	1/4 ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟ	1/4 ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ ¹
1	1	9	ΑΛΦΑ	..... ..... .....	14/3/12	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής	.....	5.235,00	1.308,75	1.308,75

						επιταγής				
2	1	11	ΑΛΦΑ	..... ..... .....	14/3/12	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	.....	6.572,00	1.643,00	1.643,00
3	1	24	ΑΛΦΑ	..... ..... .....	22/6/12	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	.....	9.310,00	2.327,50	2.327,50
4	1	25	ΑΛΦΑ	..... ..... .....	22/6/12	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	.....	10.155,00	2.538,75	2.538,75
5	1	32	ΑΛΦΑ	..... ..... .....	12/12/12	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	.....	9.695,00	2.423,75	2.423,75
6	1	33	ΑΛΦΑ	..... ..... .....	12/12/12	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	.....	12.220,00	3.055,00	3.055,00
ΣΥΝΟΛΟ 2012								53.187,00	13.296,75	13.296,75

Μη Αιτιολογημένες πιστώσεις περιόδου 2013

Α/Α	ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΙΤΗΜΑ- ΤΟΣ ΠΑΡΟ- ΧΗΣ ΠΛΗΡΟ- ΦΟΡΙΩΝ ...../18	Α/Α ΕΓΓΡΑ- ΦΗΣ	ΧΡΗΜ/Κ Ο ΙΔΡΥ- ΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑ- ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑ- ΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟ- ΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ €	% ΠΟΥ ΑΝΑΛΟ- ΓΕΙ ΣΤΟ	% ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ
7	1	45	ΑΛΦΑ	..... ..... .....	27/3/13	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	.....	9.800,00	2.450,00	2.450,00
8	1	46	ΑΛΦΑ	..... ..... .....	27/3/13	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	.....	11.900,00	2.975,00	2.975,00
ΣΥΝΟΛΟ 2013								21.700,00	5.425,00	5.425,00

Ο προσφεύγωντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτούνται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας ότι :

α. σχετικά με τον καταλογισμό των πιστώσεων κατ' εφαρμογή της διάταξης του αρθ. 48

παρ. 3 ν. 2238/94, αφορούσαν τον χειρισμό της καταβολής των αμοιβών στους ιατρούς, από τους οποίους «υπήρξε αίτημα των ιδίων, προκειμένου να αποφεύγουν την χρονοβόρα επίσκεψη σε τραπεζικά καταστήματα και κατόπιν εισήγησης του λογιστηρίου της εταιρείας, προκρίθηκε ο ακόλουθος λογιστικός χειρισμός: τα παραστατικά των ιατρών να εξοφλούνται διά της παράδοσης επιταγών, εκδόσεως της Εταιρείας σε αυτούς, όπως προβλέπει ο Νόμος για την έκπτωσή τους, πλην όμως, αυτοί να οπισθογραφούν τις επιταγές προς τον προσφεύγοντα και άμεσα να εξοφλούνται με μετρητά από τα ταμειακά διαθέσιμα της Εταιρείας. Ακολούθως οι επιταγές να κατατίθενται σε προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και άμεσα να γίνεται είτε άμεση μεταφορά στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας είτε ανάληψη και επανακατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, ώστε με τον τρόπο αυτό το ισόποσο των επιταγών να επιστρέφει στην Εταιρεία».

β. Μη νόμιμη και πλημμελής έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος σε βάρος της συνδικαιούχου - συζύγου του προσφεύγοντος και **γ.** Μη σωρευτική επιβολή, επί του ποσού κυρίου φόρου, προστίμου (κατ'άρθ. 58 ΚΦΔ) και τόκων (κατ'άρθ. 53 ΚΦΔ) κατ'εφαρμογή της διάταξης του άρθ. 49 του Ν.4509/17, λόγω αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης του άρθρου 3 παρ. 7 του Ν. 4337/2015 το οποίο προβλέπει μόνον την επιβολή προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως 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 ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «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 ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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 εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«..... **Β' Προσαύξηση περιουσίας**

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές

καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.....

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.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα

εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....».

Επειδή είθισται, για την εξόφληση αμοιβών με επιταγή να υπάρχουν οι ακόλουθοι τέσσερις τρόποι: **α)** η εξαργύρωση των επιταγών σε μετρητά από τους ίδιους τους δικαιούχους των αμοιβών.

β) η κατάθεση των επιταγών σε προσωπικούς τους λογαριασμούς των δικαιούχων.

γ) η εξαργύρωση των επιταγών σε μετρητά από τον τελευταίο κομιστή των επιταγών που είναι το υπόχρεο στην καταβολή των αμοιβών νομικό πρόσωπο μέσω του νομίμου εκπροσώπου του / διαχειριστή του (μέσω της οπισθογράφησης) και

δ) η κατάθεση των επιταγών από τον τελευταίο κομιστή, των επιταγών που είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος – διαχειριστής (μέσω της οπισθογράφησης) του υπόχρεου για την καταβολή των αμοιβών νομικού προσώπου, απευθείας στους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων.

Επειδή εν προκειμένω, από τον εκπρόσωπο – διαχειριστή και προσφεύγοντα, δεν επελέγει τελικώς κάποιος εκ των ανωτέρω τρόπων, αλλά η κατάθεση των εν λόγω αμοιβών – επιταγών στον προσωπικό του λογαριασμό με συνδικαιούχους την σύζυγο του και τα δυο παιδιά του.

Επειδή, στην περίπτωση λογαριασμών με συνδικαιούχους, τα ποσά επιμερίζονται ισόποσα, εκτός αν σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1895/2018 κάποιος εξ αυτών ζητήσει από την Τράπεζα να αναλάβει το σύνολο του λογαριασμού.

Επειδή, οι επιβληθέντες πρόσθετοι φόροι/ πρόστιμα /τόκοι προέκυψαν κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 §1 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α' 201) που αναφέρονται στην επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης.

Επειδή, τα απαντητικά υπομνήματα των προσφευγόντων επί του αιτήματος παροχής πληροφοριών και του σημειώματος διαπιστώσεων, λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, αιτιολογήθηκε το μεγαλύτερο μέρος των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς τους

λογαριασμούς, καθώς αποδείχτηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης τους και κατά συνέπεια δεν αποτελούσαν προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούσαν τον χειρισμό της καταβολής των αμοιβών στους ιατρούς, οι οποίοι «....προκειμένου να αποφεύγουν την χρονοβόρα επίσκεψη σε τραπεζικά καταστήματα και κατόπιν εισήγησης του λογιστηρίου της εταιρείας, τα παραστατικά των ιατρών να εξοφλούνται διά της παράδοσης επιταγών, εκδόσεως της Εταιρείας σε αυτούς, όπως προβλέπει ο Νόμος για την έκπτωσή τους, πλην όμως, αυτοί να οπισθογραφούν τις επιταγές προς τον προσφεύγοντα και άμεσα να εξοφλούνται με μετρητά από τα ταμειακά διαθέσιμα της Εταιρείας. Ακολούθως οι επιταγές να κατατίθενται σε προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και να γίνεται είτε άμεση μεταφορά στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας είτε ανάληψη και επανακατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, ώστε με τον τρόπο αυτό το ισόποσο των επιταγών να επιστρέφει στην Εταιρεία, κάνοντας την κατάλληλη εγγραφή στα βιβλία της ανώνυμης, δηλαδή την μεταφορά των χρημάτων από το Ταμείο της εταιρείας στο λογαριασμό όψεως, ώστε να υπάρχει πλήρης συμφωνία στο υπόλοιπο του λογαριασμού ταμείο 38.00 ».

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις του ελέγχου, «.....ο προσφεύγων για την τεκμηρίωση του ισχυρισμού του δεν προσκόμισε τη ταμειακή εγγραφή της πληρωμής των Ιατρών από την (πίστωση του ταμείου της και χρέωση - εξόφληση του λογαριασμού των Ιατρών για την παροχή υπηρεσιών τους προς την εταιρία). Αντιθέτως προσκόμισε μια πλειάδα λογιστικών εγγραφών «τακτοποίησης» στα βιβλία της εταιρείας, όπου και πάλι λείπει η βασική ταμειακή εγγραφή πληρωμής με μετρητά των Ιατρών (καθώς αυτός είναι ο βασικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι **κατέβαλε στους ιατρούς από το ταμείο του διαγνωστικού κέντρου τα χρήματα ως μετρητά**) παρά μόνο έχουμε μείωση του ταμείου στα βιβλία της εταιρείαςμε το αντίστοιχο ποσό του χρεωμένου εξόδου (από την παροχή υπηρεσιών από τους Ιατρούς).».

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθ. 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 με τις διατάξεις του άρθ. 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 ουσιώδους σημασίας είναι η αιτιολογία της ατομικής διοικητικής πράξης. Θα πρέπει δηλαδή να εκτίθενται τα νομικά και πραγματικά περιστατικά επί των οποίων στηρίχτηκε η Διοίκηση προκειμένου να προχωρήσει στην έκδοση αυτής της πράξεως, τα οποία είναι δυνατόν να αφορούν είτε τη νομιμότητα είτε τη σκοπιμότητά της.

Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων προβλέπεται ευθέως στο άρθρο 10 παρ. 1 του Συντάγματος το οποίο ορίζει: «*Καθένας ή πολλοί μαζί έχουν το δικαίωμα, τηρώντας τους νόμους του Κράτους, να αναφέρονται εγγράφως στις αρχές, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ενεργούν σύντομα κατά τις κείμενες διατάξεις και να απαντούν ΑΙΤΟΛΟΓΗΜΕΝΑ σε εκείνον που υπέβαλε την αναφορά, σύμφωνα με τον νόμο.*».

Στο άρθρο 17 του ΚΔΔιακ. προβλέπεται επίσης: «*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμων προϋποθέσεων για την έκδοσή της. Η αιτιολογία πρέπει να 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.*».

Η αιτιολογία προβλέπεται **είτε από το νόμο ρητά**, οπότε συνιστά ουσιώδη τύπο της πράξης. Όταν η Διοίκηση εκδίδει την πράξη αυτεπαγγέλτως, οφείλει να συγκεντρώσει και τα αποδεικτικά στοιχεία που συνιστούν την αιτιολογία της πράξεως. Αν ωστόσο η πράξη εκδίδεται κατόπιν αιτήσεως του διοικούμενου, τότε αυτός υποχρεούται να υποβάλλει και τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία.

Αν μια ατομική πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη δικαιολογία τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002) («Διοικητικό Δίκαιο», Απ. Γέροντας, Σ. Λύτρας, Πρ. Παυλόπουλος, Γλ. Σιούτη, Σ. Φλογαίτης, εκδ. Σάκκουλα).

Επειδή για τις μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις - πιστώσεις έτους 2012, προσκομίστηκαν στον έλεγχο και με την ενδικοφανή προσφυγή, ακριβή αντίγραφα (επικυρωμένα από δικηγόρο) της έμπροσθεν όψης των επιταγών, εκδόσεως της «.....
.....», σε διαταγή των ιατρών και
..... (για τις υπ' αρ. σε διαταγή και υπ' αρ.

..... σε διαταγή της προσκομίστηκε και η πίσω όψη, εξοφλημένες αυθημερόν και υπογεγραμμένες από τον προσφεύγοντα.).

Επειδή για τις μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις - πιστώσεις έτους 2013, **δεν** προσκομίστηκαν στον έλεγχο ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, ακριβή αντίγραφα αντίστοιχων επιταγών, προσκομίστηκαν όμως κάποιες λογιστικές εγγραφές, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών και υπεύθυνες δηλώσεις των ανωτέρω ιατρών, σύμφωνα με τις οποίες πληρώθηκαν μέσω επιταγών και τα ποσά των 9.800,00€ και 11.900,00€, τα οποία από τον έλεγχο θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας των προσφευγόντων.

Επειδή θα έπρεπε η Δ.Ο.Υ. να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις- διασταυρώσεις, με το διαγνωστικό κέντρο(βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. - διπλογραφικά) και τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα ιατρούς, για να διαπιστωθεί αν συμπεριέλαβαν στα βιβλία τους τα ποσά που από τον έλεγχο θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας των προσφευγόντων, προκειμένου να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή εν προκειμένω η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι σαφής, ειδική και επαρκής καθώς ο έλεγχος δεν έχει συγκεντρώσει τα αποδεικτικά στοιχεία προς θεμελίωση του περιεχομένου αυτών, **υφίσταται παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά λόγο ακύρωσης.**

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του Ν. 4174/2013, ορίστηκε ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 84 του Ν. 2238/1999, ορίστηκε ότι: « 6.Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της

παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 63 του Ν. 4174/2013, ορίστηκε ότι: «παρ. 6. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό/10.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και της του (συζ.), με ΑΦΜ και όπως ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενεργήσει κατά το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.
