



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 28/05/2020

Αριθμός απόφασης: 978

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. ...-**2020** συμπληρωματικό υπόμνημα του ... με **ΑΦΜ** ..., κατά της με αριθμό ...-**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθ. πρωτ. ...-2020 συμπληρωματικού υπομνήματος 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' αριθμ. ...-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (...) κύριος φόρος ύψους 11.563,45 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 11.859,48 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.459,88 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 24.882,81 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε ερειδόμενη στην από 27/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, για το οικονομικό έτος 2014, με βάση το άρθρο 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, την ΠΟΛ 1037/2005 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 333/24-04-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

- Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση αποσβέσεις παγίων ποσού 3.647,88 €, λόγω μη καταχώρησης αυτών με συγκεντρωτική εγγραφή στο βιβλίο εσόδων εξόδων, καθώς και έτερες άλλες δαπάνες συνολικού ποσού 797,40 €, ως λογιστικές διαφορές από τα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	3.647,88	0,00	3.647,88
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	15.112,19	14.314,79	797,40
ΣΥΝΟΛΟ			4.445,28 €

- Περαιτέρω, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ο προσφεύγων εξέδωσε και καταχώρησε, στο βιβλίο εσόδων εξόδων, ενενήντα (90) Α.Π.Υ. χωρίς αμοιβή, με την ένδειξη «δωρεάν», ενώ για τις εν λόγω αποδείξεις που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών για την κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή αναγκών του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την ατομική του επιχείρησή, θα έπρεπε να είχε εκδοθεί «ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης», σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 9 και 19 παρ 2 του Ν. 2859/2000, με προσδιοριζόμενη

από τη φορολογική αρχή την αξία εκάστης ΑΠΥ με ΦΠΑ σε 20,00 € και τη συνολική καθαρή αξία σε 1.463,42 € ($90 \times 20 \text{ €} = 1.800,00/1,23 = 1.463,42\text{€}$ πλέον ΦΠΑ 336,58 € (23 %).

Κατόπιν των ανωτέρω, τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαμορφώθηκαν ως εξής:

Οικ. έτος 2013	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	32.002,80	43.956,27
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	8.054,91	2.010,14
ΣΥΝΟΛΟ	40.057,71€	45.966,41€

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και την επεξεργασία των ληφθέντων στοιχείων προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λήφθηκαν υπόψη τα με αριθ. πρωτ. ...-2019 και ...-2019 υπομνήματα του προσφεύγοντος με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρείχε ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθ. πρωτ. ...-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, που του κοινοποιήθηκε, η φορολογική αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ως ακολούθως:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2014	522.496,04 €	460.966,04 €	61.530,00/2	30.765,00 €

Αναλυτικά οι διαπιστωθείσες πρωτογενείς καταθέσεις από τη φορολογική αρχή είναι οι εξής:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΚΑΤΑΤΕΘΕΝ ΠΟΣΟ
...	GR...	29/01/2013	49.530,00
...	GR...	14/10/2013	12.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2013			61.530,00

Σημειώνεται ότι τα εν λόγω ποσά, κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. GR... λογαριασμό της Τράπεζας ... που ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος με τη σύζυγό του και δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να τα ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των εν λόγω πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους συνδικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του

ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...-**2020** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1)** Ανυπόστατο του ελέγχου - παράβαση της εντολής ελέγχου. Ο διενεργηθείς έλεγχος βάσει της αριθ. .../24.04.2019 εντολής ελέγχου, υπερέβη την ως άνω εντολή, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη και η συνημμένη σε αυτήν έκθεση ελέγχου, να στερούνται του νομίμου ερείσματός τους. Στην ως άνω εντολή ελέγχου δεν εμπεριέχεται ο έλεγχος διατάξεων ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, καθώς όπως επισημαίνεται στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος, στα πρόστιμα του ΚΒΣ, ως και άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος παραπέμποντας μάλιστα και στην απόφαση της Δ.Ε.Δ. 2331/23-6-2016, η οποία παρεμπιπτόντως ουδεμία σχέση έχει με τον εν λόγω ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, αφού αναφέρεται σε εντελώς διαφορετικό θέμα και μάλιστα αφορά διατάξεις για την παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων.
- 2)** Τυπική παράβαση της έκθεσης ελέγχου. Στην έκθεση ελέγχου εμπεριέχεται ο όρος «φορολογικό έτος» και η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εκδόθηκε για το ανύπαρκτο φορολογικό έτος 2013 είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα.
- 3)** Έλλειψη σαφούς ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας. για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεων και τον προσδιορισμό του φόρου. Πλημμελής εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή τέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του Νόμου 3888/2010. Με την υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκύκλιο διαταγή, δόθηκαν οδηγίες για την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και την προσαύξηση περιουσίας, καθώς και τον χειρισμό επανακαταθέσεων σε τραπεζικό λογαριασμό. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται από τη φορολογική αρχή 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. Τα ανωτέρω προβλέπονται και με την ΠΟΛ 1175/2017. (Βλ. αποφάσεις ΔΕΔ αριθ. 1568/22.04.2016, 1741/27.05.2019, 2378/25.07.2019, 2074/24.06.2019). Ο έλεγχος αυθαίρετα και ανατιπολόγητα αποφάνθηκε ότι καταθέσεις ύψους 30.765,00 €, στο έτος 2013, προέρχονται από άγνωστη πηγή και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων

του άρθρου 48 § 3 του Ν.2238/1994, χωρίς να λάβει υπόψη του, ούτε τις αναλήψεις χρηματικών ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς κατά το ίδιο έτος αλλά και κατά τα δύο (2) προηγούμενα έτη 2011 και 2012, ούτε και τα δηλωθέντα οικογενειακά του εισοδήματα. Συγκεκριμένα:

Κατά τα δύο (2) προηγούμενα έτη 2011 και 2012, ο προσφεύγων προέβη στις παρακάτω αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς:

Έτος	Τράπεζα-Λογαριασμός	Ποσό
2011	ΤΡ....(GR2...)(πρ. ...)	45.000,00
2011	ΤΡ....(GR...)	24.300,00
2012	ΤΡ....(GR4..)	34.350,00
2012	ΤΡ. ... (GR...)(πρ.....)	50.000,00
	Σύνολο ετών 2011-2012	153.650,00

Αναλυτικά τα παραληφθέντα από τον προσφεύγοντα εντάλματα πληρωμής των τραπεζών (αναλήψεις), τα οποία συνυποβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, έχουν ως εξής:

Ημερομηνία	Τράπεζα	Δελτίο Ανάληψης	Ποσό
14/03/2011	Τρ.... (...)	α/α ...	20.000,00
15/03/2011	Τρ....	α/α ...	25.000,00
26/04/2011	... Τράπεζα	α/α ...	4.500,00
18/08/2011	... Τράπεζα	α/α ...	10.000,00
21/09/2011	... Τράπεζα	α/α ...	5.000,00
12/12/2011	... Τράπεζα	α/α ...	4.800,00
15/02/2012	... Τράπεζα	α/α ...	5.000,00
16/05/2012	... Τράπεζα	α/α ...	2.500,00
02/08/2012	... Τράπεζα	α/α ...	2.000,00
16/08/2012	... Τράπεζα	α/α ...	3.850,00
29/10/2012	... Τράπεζα	α/α ...	5.000,00
30/10/2012	... Τράπεζα	α/α ...	5.000,00
27/12/2012	... Τράπεζα	α/α ...	11.000,00
14/08/2012	...(...)	α/α ...	50.000,00

Το συνολικό υπόλοιπο των τραπεζικών του λογαριασμών στις 31/12/2012 ανέρχεται σε 14.195,35 €. Από τον έλεγχο των δαπανών των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του των οικ. ετών 2012 και 2013, προκύπτει ότι το ως άνω ποσό βρισκόταν στη διάθεσή του σε μετρητά.

Κατά το έτος 2013, όπως προκύπτει από την κίνηση των λογαριασμών του, προέβη στις παρακάτω αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς:

Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερομηνία	Ποσό
...	GR...	10/02/2013	4.100,00
...	GR...	28/02/2013	4.000,00
...	GR...	04/04/2013	1.600,00

...	GR...	01/05/2013	13.000,00
...	GR...	10/06/2013	2.250,00
...	GR...	06/08/2013	4.050,00
...	GR...	30/10/2013	4.000,00
...	GR...	06/12/2013	4.100,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2013			37.100,00

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αντίγραφα ενταλμάτων πληρωμής, ενταλμάτων είσπραξης (καταθετήρια), υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών την 31/12/2012, αντίγραφα του Ε9 του ιδίου και της συζύγου του κατά την 01/01/2012 και 01/01/2013, καθώς και αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το **άρθρο 4** του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου. 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή περαιτέρω, με την **παρ 3 του άρθρου 23** του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με την υπ' αριθ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017** (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», ορίζεται ότι: «*Άρθρο 1. Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράψουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:..... 12. Την έκδοση εντολής ελέγχου. Εξουσιοδότηση Υπογραφής. Άρθρα 23 και 25 ν.4174/2013. Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.....».*

Επειδή, με την **παρ 1 του άρθρου 25 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*1.Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,.....».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε νόμιμα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, δυνάμει της υπ' αριθ. .../24-04-2019 εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της, βάσει της οποίας συντάχθηκε η από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικείου οικ. έτους και ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθόσον δεν προσβάλλεται πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ.

Επειδή, η εκ παραδρομής αναφορά από τον έλεγχο σε φορολογικό έτος 2013, αντί του ορθού, οικονομικού έτος 2014 (εισοδήματα έτους 2013) στην υπ' αριθ. .../27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δεν μεταβάλλει την ελεγχόμενη περίοδο (01/01/2013-31/12/2013) εφόσον μάλιστα και ο ίδιος δεν επικαλείται και να αποδεικνύει οποιαδήποτε προκληθείσα βλάβη από την αναφορά λανθασμένου ελεγχόμενου έτους και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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 τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «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 προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....»,

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων

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 ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

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 δε 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, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1095/29-04-2011** με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», ορίζεται ότι: «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, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. [...] 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.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, αναγκάων, 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. [...]5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. **Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) έγγραφό μας. [...].».**

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'

Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).[...].».

Επειδή, 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 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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 ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι οι καταθέσεις ποσών 49.530,00 € στις 29/01/2013 και 12.000,00 € στις 14/10/2013 στον υπ' αριθ. GR... λογαριασμό της Τράπεζας ..., έγιναν από τον ίδιο και τα εν λόγω ποσά προέρχονται από αναλήψεις χρημάτων από τραπεζικούς του λογαριασμούς τόσο κατά το έτος 2013, όσο και κατά τα δύο (2) προηγούμενα έτη 2011 και 2012.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε:

1) α) Το από 29/01/2013 γραμμάτιο είσπραξης μετρητών (καταθετήριο) ποσού 49.530,00 €, της πρώην Τράπεζας ... και β) το από 14/10/2013 γραμμάτιο είσπραξης μετρητών (καταθετήριο) ποσού 12.000,00 €, της Τράπεζας ..., από τα οποία προκύπτει ότι καταθέτης είναι ο ίδιος.

2) Δέκα τέσσερα (14) γραμμάτια πληρωμής (δελτία ανάληψης), της πρώην Τράπεζας ..., (IBAN GR..), της πρώην ... Τράπεζας (IBAN GR ...) και της ... Τράπεζας (IBAN GR ...), βάσει των οποίων προκύπτει συνολικό ποσό αναλήψεων για τα έτη 2011 και 2012, 153.650,00 €, ως κάτωθι:

Ημερομηνία	Τράπεζα	Δελτίο Ανάληψης	Ποσό €
14/03/2011	Τρ.... (...)	α/α ...	20.000,00
15/03/2011	Τρ....	α/α ...	25.000,00
26/04/2011	... Τράπεζα	α/α ...	4.500,00
18/08/2011	... Τράπεζα	α/α ...	10.000,00
21/09/2011	... Τράπεζα	α/α ...	5.000,00
12/12/2011	... Τράπεζα	α/α ...	4.800,00
15/02/2012	... Τράπεζα	α/α ...	5.000,00
16/05/2012	... Τράπεζα	α/α ...	2.500,00
02/08/2012	... Τράπεζα	α/α ...	2.000,00
16/08/2012	... Τράπεζα	α/α ...	3.850,00
29/10/2012	... Τράπεζα	α/α ...	5.000,00
30/10/2012	... Τράπεζα	α/α ...	5.000,00
27/12/2012	... Τράπεζα	α/α ...	11.000,00
14/08/2012	...(...)	α/α ...	50.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ ΕΤΩΝ 2011- 2012			153.650,00

3) Αντίγραφα κινήσεων των ατομικών του και των κοινών λογαριασμών με συνολικό υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών του την 31/12/2012, ποσού 14.195,35 €, ως εξής:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	IBAN	ΠΟΣΟ €
...	...	GR...	313,47
...	...	GR...	2.799,16
...	...	GR...	0,01
...	...	GR...	394,97
...	...	GR...	53,28
...	...	GR...	0,00
...	...	GR...	9,89
...	...	GR...	0,21
...	...	GR...	3.994,81
...	...	GR...	1.024,43
...	...	GR...	0,00
...	...	GR...	14,61
...	...	GR...	3,48
...	...	GR...	613,70
...	...	GR...	4.973,33
ΣΥΝΟΛΟ			14.195,35

4) Αντίγραφο του υπ' αριθ. GR ... εταιρικού λογαριασμού όψεως στην ... Τράπεζα της ομόρρυθμης εταιρίας «...», στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος, με υπόλοιπο την 31/12/2012, 45,34 €.

5) Αντίγραφα δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) του προσφεύγοντος και της συζύγου του την 01/01/2012 και 01/01/2013, από τις οποίες δεν προκύπτει μεταβολή της περιουσιακής τους κατάστασης.

6) Αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012 και 2013, από τα οποία προκύπτουν:

α) Συνολικό οικογενειακό εισόδημα στο οικονομικό έτος 2012: 32.472,57 €

β) Συνολικές οικογενειακές δαπάνες στο οικονομικό έτος 2012: 63.514,24 €

γ) Συνολικό οικογενειακό εισόδημα στο οικονομικό έτος 2013: 37.944,95 €

δ) Συνολικές οικογενειακές δαπάνες στο οικονομικό έτος 2013: 66.447,13 €

Συνολικό ποσό εσόδων την 01/01/2013 = 224.067,52 (153.650,00 € + 32.472,57 € + 37.944,95 €)

Συνολικό ποσό δαπανών την 01/01/2013 = 129.961,37 €

Υπόλοιπο για επανακατάθεση την 01/01/2013: 79.865,46 € (94.106,35 € - 14.195,35 € - 45,34 €).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία (καταθετήρια- δελτία ανάληψης –υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών), σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα του προσφεύγοντος και τις οικογενειακές του δαπάνες των οικ. ετών 2012 και 2013, προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, ότι ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα επανακατάθεσης ποσών 49.530,00 € στις 29/01/2013 και 12.000,00 € στις 14/10/2013 στον υπ' αριθ. GR...λογαριασμό της Τράπεζας ... από αναλήψεις μετρητών συνολικού ποσού 153.650,00 € που προέβη στα έτη 2012 και 2013. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του περί επανακατάθεσης των ανωτέρω ποσών αποδεικνύεται και γίνεται αποδεκτός.

Οικ. Έτος	Πρωτογενείς καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς που αναλογούν στον προσφεύγοντα	Πρωτογενείς καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς που αναλογούν στον προσφεύγοντα
	βάσει Ελέγχου	βάσει Απόφασης
Οικ. 2014	30.765,00 €	0,00 €

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό για τα ποσά των 4.445,28 € και 1.463,42 € που βάσει του ελέγχου προσαύξησαν τα καθαρά του κέρδη κατά το οικονομικό έτος 2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από ...-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ** ... και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. ...-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. ...-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2013–	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ	ΔΙΑΦΟΡΑ
------------------------	-------	-------	-------	---------

31/12/2013		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	44.436,84	81.110,54	50.345,54	30.765,00
	Της συζύγου	1.615,63	1.615,63	1.615,63	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-481,63			
Χρεωστικό ποσό			11.081,82	1.364,84	9.716,98
Προκαταβολή φόρου		94,50	94,50	94,50	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		49,18	49,18	49,18	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013			11.859,48	1.399,78	10.459,70
Εισφορά αλληλεγγύης		973,44	2.433,32	1.637,42	795,90
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Συμψηφισμός		-9,95	-9,95	-9,95	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		1.275,54	26.158,35	5.185,77	20.972,58

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.