



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30.06.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1132

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 1069/4-3-2014 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 Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

5. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ.:....., κατά της υπ' αριθ.31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014, της υπ' αριθ.2019 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, καθώς και κατά της υπ' αρ.2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

- Με την με αριθμό**2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισής του στην με αρ. πρωτ. 53640/14.10.2019 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων, στοιχείων, μισθοδοτικών καταστάσεων και λοιπών δικαιολογητικών που συνθέτουν το περιεχόμενο των φορολογικών του δηλώσεων και στο υπ' αρ. 56692/01.11.2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν. 4174/2013 της φορολογικής διοίκησης.
- Με την με αριθμό**31.12.2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 167.391,43€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 171.676,65€, καθώς και εισφοράς αλληλεγγύης 21.265,72€ ήτοι συνολικό ποσό 360.333,80€, κατόπιν:
 - α) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας, από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, ύψους 501.827,32€ και
 - β) προσθήκης στα καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση λογιστικών διαφορών ύψους 10.832,05€.
- Με την με αριθμό**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 115.082,59€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 34.524,78€, εισφοράς αλληλεγγύης 12.293,44€ ήτοι συνολικό ποσό 161.900,81€, κατόπιν:

α) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών παράνομης ή αδικαιολόγητης ή άγνωστης πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, ύψους 344.268,05€

β) προσθήκης στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα λογιστικών διαφορών ύψους 4.810,97€ και

γ) προσθήκης στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ακαθαρίστων εσόδων, που δεν μεταφέρθηκαν από τα βιβλία στη υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ύψους 858,80€

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 30/12/2019 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, σε εκτέλεση της υπ' αρ. 1089/15.10.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2014, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 2238/94, 4172/13 & 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1037/2011 για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2013) και της Α 1293/2019 για το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2014) και λαμβάνοντας υπ' όψιν το με αρ. πρωτ. 6614/18.10.2019 (αρ. πρωτ. εισερχ. 57112/04.11.2019) Δελτίο Πληροφοριών της Α' Μονάδας (αρθ. 47 του Ν. 4557/2015) της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
2. Αναιτιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις, κατά το μέρος που δε λαμβάνεται κατ' ουσία υπόψη το υπ' αρ.2019 υπόμνημά του (και τα υπ' αρ.2019 και2019 συμπληρωματικά υπομνήματα) κατά την έκδοση των προσωρινών πράξεων και εν συνεχεία των οριστικών πράξεων της φορολογικής αρχής.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση συνταγματικού δικαιώματος ακρόασης (άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος).
4. Μη τήρηση ουσιωδών διαδικαστικών τύπων φορολογικού ελέγχου. Του καταλογίστηκε φόρος και πρόστιμα για καταθέσεις τις οποίες ουδέποτε ζητήθηκε η αιτιολόγησή του.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
6. Οι επίμαχες καταθέσεις που του καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας τα έτη 2013 και 2014 προέρχονται από εισπράξεις μετρητών (κοινοχρήστων) για λογαριασμό πελατών του και αδικαιολόγητα ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε.

Αναφορικά με την υπ' αρ.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Επειδή, με το άρθρο 14§1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας..... ».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:..... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.....2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:..... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/15:«...2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)..... γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ') Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της παρ. 2 του άρθ. 54). Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα/πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο. Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014, για τις δραστηριότητες που εντάσσονται σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων. Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης η μη προσκόμιση στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, εφόσον γι' αυτά προβλέπεται αυτεπάγγελτη αναζήτηση.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με την από2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αριθμό

πρωτ.2019 πρόσκληση του άρθρου 14 Ν.4174/2013, με την οποία ζητούνταν να προσκομισθούν: 1) τα τηρούμενα βιβλία και το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, 2) οι μισθοδοτικές καταστάσεις και οι ΑΠΔ για το απασχολούμενο προσωπικό και

3) το σύνολο των δικαιολογητικών που συνθέτουν το περιεχόμενο των φορολογικών δηλώσεων για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Στην ανωτέρω πρόσκληση ανταποκρίθηκε ο λογιστής του προσφεύγοντος, ο οποίος προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή τα βιβλία εσόδων εξόδων, τις μισθοδοτικές καταστάσεις και ΑΠΔ και ένα ντοσιέ που περιελάμβανε τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων. Μέχρι τη σύνταξη των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου δεν είχαν προσκομισθεί τα δικαιολογητικά που συνθέτουν το περιεχόμενο των φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2013 και 2014, τα οποία κρίνονταν απαραίτητα για την επαλήθευση της ορθότητας των οικονομικών δεδομένων που αναγράφονται στις δηλώσεις.

Στην συνέχεια, αφού κρίθηκε απαραίτητη η άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος, προκειμένου να διερευνηθούν περιπτώσεις που εμπίπτουν στην εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 48 παρ 3, 66, 67 και 68 του Ν.2238/1994, για το έτος 2013 και του άρθρου 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 για το έτος 2014 και αφού δόθηκε στην φορολογική αρχή πρόσβαση στα χρηματοπιστωτικά δεδομένα του προσφεύγοντος, ζητήθηκε από τον ίδιο με το υπ' αριθμ.....2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν.4174/2013, η αιτιολόγηση συγκεκριμένων πιστώσεων, εντός πέντε εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του. Στο εν λόγω αίτημα ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εκπρόθεσμα στις 28.11.2019, χωρίς να έχει υποβάλει έως τότε κανένα αίτημα για παράταση της τιθέμενης προθεσμίας.

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες φορολογικές διατάξεις, επιβάλλοντας στον προσφεύγοντα (επιτηδευματία που τηρεί απλογραφικά βιβλία) πρόστιμο ύψους 250,00€, κατ' εφαρμογή του άρθρου 54 παρ. 1δ και 2γ του ν. 4174/2013, λόγω μη (έγκαιρης) ανταπόκρισης στα ανωτέρω αιτήματα της φορολογικής διοίκησης, ενώ οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή, στο άρθρο 48§3 του Ν. 2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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, στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, στο άρθρο 28§2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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 άρθρου 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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτό-πουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, προκύπτει ότι το υπό κρίση διάστημα 01.01.2013-31.12.2014 στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, κύριο αντικείμενο εργασιών του οποίου ήταν η παροχή υπηρεσιών έκδοσης κοινοχρήστων πολυκατοικιών, πιστώθηκε πλήθος χρηματικών ποσών (6.965 τραπεζικές κινήσεις), τα οποία ο ίδιος κλήθηκε να αιτιολογήσει τόσο στο πλαίσιο του υπ' αρ. πρωτ.2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 της ελεγκτικής αρχής όσο και κατόπιν κοινοποίησης του υπ' αρ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων υπέβαλε τρία διαδοχικά υπομνήματα (υπ' αρ.2019,2019,2019), προβάλλοντας τους ισχυρισμούς του, αναφορικά με την προέλευση των υπό κρίση πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ο κύριος όγκος των οποίων, σύμφωνα με τον ίδιο, προερχόταν από εισπράξεις κοινοχρήστων των ενοίκων των πολυκατοικιών-πελατών του, οι οποίες δεν παρέμεναν στους λογαριασμούς του αλλά διατίθεντο προς εξόφληση υποχρεώσεων των τελευταίων. Η ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντος έκανε δεκτούς ορισμένους από τους ισχυρισμούς του, απορρίπτοντας ωστόσο πλήθος πιστώσεων οι οποίες πραγματοποιούνταν από τον ίδιο ή από υπαλλήλους της ατομικής του επιχείρησης και έφεραν την αιτιολογία «από Κοινόχρηστα». Περαιτέρω, ούτε από την έκθεση ελέγχου αλλά ούτε και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει να διενεργήθηκαν από την φορολογική αρχή συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την διαπίστωση του ύψους των εισπράξεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, που αφορούσαν στα κοινόχρηστα και στη διάθεση των εν λόγω ποσών προς αποπληρωμή υποχρεώσεων των πελατών του και τον καταλογισμό των λοιπών ανατιμολογήτων πιστώσεων ως προσαύξηση της περιουσίας του.

Επειδή, ο προσφεύγων, στο πλαίσιο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προς επίρρωση του βασικού του ισχυρισμού ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά εισπράξεις της ατομικής του επιχείρησης, οι οποίες πραγματοποιούνταν με σκοπό την εξόφληση των υποχρεώσεων των πολυκατοικιών- πελατών του επικαλείται και προσκομίζει, μεταξύ άλλων, συγκεντρωτικό πίνακα εισπράξεων και πληρωμών των ετών 2013 και 2014, από τον οποίο προκύπτει ότι οι συνολικές εισπράξεις κοινοχρήστων για λογαριασμό των πελατών, συμπεριλαμβανομένων και των αμοιβών του, ανήλθαν στο ποσό των 4.845.882,99€ (2.414.546,13€ το 2013 και 2.431.336,86€ το 2014). Αντίστοιχα οι πληρωμές κοινοχρήστων δαπανών για λογαριασμό των πελατών του ανήλθαν στο ποσό των 4.526.693,83€ (2.297.675,91€ το 2013 και 2.229.017,92€). Επιπλέον προσκομίζονται αναλυτικές καταστάσεις συνολικών εισπράξεων και πληρωμών κοινοχρήστων για τα έτη 2013-2014, συγκεντρωτικές καταστάσεις των αμοιβών του προσφεύγοντος, καθώς και αναλυτικές καταστάσεις των εκδοθεισών Α.Π.Υ. Περαιτέρω, διατίθενται αναλυτικοί πίνακες στους οποίους παρουσιάζονται και συγκρίνονται ανά ημερομηνία, οι ημερήσιες εισπράξεις μετρητών, με τις καταθέσεις μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προκειμένου να ενισχυθεί ο ισχυρισμός του ότι οι υπό κρίση πιστώσεις σχετίζονται άμεσα με την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή η φορολογική Αρχή, δεν προέβη σε συγκριμένες ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να επιβεβαιώσει ή να απορρίψει τον βασικό ισχυρισμό του προσφεύγοντος, παρά το ότι από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος των χρημάτων δεν παραμένει στους λογαριασμούς του αλλά διατίθεται σε τρίτους. Ειδικότερα, όφειλε να ελέγξει αναλυτικά και εμπεριστατωμένα τόσο την δυνατότητα του προσφεύγοντος (βάσει των εισπράξεων της επιχείρησής του) να καταθέτει τα επίμαχα ποσά στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, όσο και το βαθμό, στον οποίο οι πιστώσεις αυτές διατίθεντο εν τέλει για λογαριασμό των πελατών του (ήτοι αποπληρωμή συνεργείων συντήρησης ανελκυστήρων και καθαριότητας, λογαριασμών ρεύματος, νερού, κ.α. σχετικά).

Επειδή, από τα προαναφερθέντα διαφαίνεται ότι, η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, καθώς δεν λήφθηκαν υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία.

Επειδή, με το άρθρο **36 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:...γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς....Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013. Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

Α. την επικύρωση της υπ' αριθ.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

Β. την ακύρωση των υπ' αριθ.31.12.2019 &2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως πλημμελώς αιτιολογημένες.

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

Υπ' αριθ.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2019

	Ποσό για καταβολή
Πρόστιμο λόγω μη ανταπόκρισης στην με αρ. πρωτ.2019 πρόσκληση και στο υπ' αρ.2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν. 4174/2013 της φορολογικής διοίκησης	250,00€

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.