



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/09/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1485

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 Β' 968/2017) 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. 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.
6. Την από 20/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για το οικ. έτος 2014 (περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014, κύριος φόρος ποσού 12.807,80€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 13.135,68€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.880,08€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 27.823,56€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία ποσού 46.393,67€, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 ν.2238/1994.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ.12.2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Συγκεκριμένα, από τα στοιχεία του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ-ΛΠ) και τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, ερειδόμενο στο ληφθέν υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/04.12.2018 (αρ. εισ. ΕΜΠ...../.....12.2018) δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις ποσού 46.195,34€, σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι

δικαιούχος ή συνδικαιούχος, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και καταλογίστηκαν, ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, ως κάτωθι:

α/α	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Είδος Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγ οντα
263	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	5.....	2/1/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27.500,00	27.500,00
264	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	5406057132102	11/1/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	320,00	106,67
265	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR8801724060005.	23/1/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΕΝΔΕΙΞΗ 00036396-1	1.482,00	1.482,00
266	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR8801724060005.	23/1/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00	2.500,00
267	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR8801724060005.	1/2/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00	3.000,00
268	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	5406057132102	8/2/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	320,00	106,67
269	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	5.....	19/2/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.500,00	6.500,00
270	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	5410060.....	20/2/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ 1	198,33	198,33
272	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	540604.....	8/3/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	700,00	700,00
274	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	5.....	3/4/13 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.300,00	4.300,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ 2013						46.820,33	46.393,67
Η με α/α 270 κατάθεση αφορά ποσό 263,74 USD μετατραπείσα σε Ευρώ με ισοτιμία δολαρίου/ ευρώ κατά την ημερομηνία συναλλαγής 0,752 ευρώ.							

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου. Εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου χωρίς αναγραφή της στην εντολή ελέγχου και χωρίς αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αναιτιολόγητη και αβάσιμη. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή υιοθέτησε τις διαπιστώσεις του δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. και θεώρησε ότι δεσμεύεται από αυτό. Ατεκμηρίωτη η προσαύξηση περιουσίας. Αυθαίρετη και αβάσιμη η άρνηση του ελέγχου να λάβει υπόψη του τον προσκομισθέντα πίνακα σχηματισμού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών σε σύγκριση με τις καταθέσεις. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλλει εκ νέου πίνακα σχηματισθέντος κεφαλαίου με συνολικό διαθέσιμο φορολογημένο κεφάλαιο ύψους 1.325.835,53€ και βεβαιώσεις των τραπεζών σχετικά με το ύψος των καταθέσεων του κατά την 31/12/2012.

3. Παράλειψη συνυπολογισμού εισοδημάτων της συζύγου. Ο λογαριασμός στην Τράπεζα Πειραιώς 5406..... είναι κοινός αποταμιευτικός λογαριασμός με τη σύζυγο. Επικουρικά, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν προέβη σε επιμερισμό των καταθέσεων στους συνδικαιούχους

4. Αιτιολόγηση πιστώσεων. Αναλυτικότερα:

- Η με α/α 263 πίστωση ποσού 27.500,00€ αφορά εισοδήματα προηγούμενων ετών τα οποία διακρατούσε σε θυρίδα και είχε αναλάβει την ίδια ημέρα.
- Η με α/α 264 πίστωση ποσού 320,00€ αφορά εξόφληση δόσης δανείου με εγγυητές τη σύζυγό του και τον πεθερό του. Τις αντίστοιχες μηνιαίες πιστώσεις κατά τη διάρκεια του έτους ο έλεγχος τις έκανε δεκτές.
- Η με α/α 265 πίστωση ποσού 1.482,00€ αποτελεί είσπραξη ισόποσης δίγραμμης επιταγής της Επιτροπής Ερευνών του Πανεπιστημίου που αφορά στην κάλυψη αεροπορικών εισιτηρίων για τη συμμετοχή του σε συνέδριο του εξωτερικού.
- Η με α/α 266 πίστωση ποσού 2.500,00€ αφορά εισοδήματα προηγούμενων ετών τα οποία διακρατούσε εκτός τραπεζικών λογαριασμών αλλά και μέχρι ένα πριν την επίμαχη πίστωση είχε προβεί σε ανάληψη χρηματικού ποσού 3.940,00€.
- Η με α/α 267 πίστωση ποσού 3.000,00€ αφορά εισοδήματα προηγούμενων ετών τα οποία διακρατούσε εκτός τραπεζικών λογαριασμών αλλά και μέχρι οκτώ ημέρες πριν την επίμαχη πίστωση είχε προβεί σε ανάληψη χρηματικού ποσού 3.780,00€.
- Η με α/α 268 πίστωση ποσού 320,00€ αφορά εξόφληση δόσης δανείου με εγγυητές τη σύζυγό του και τον πεθερό του. Τις αντίστοιχες μηνιαίες πιστώσεις κατά τη διάρκεια του έτους ο έλεγχος τις έκανε δεκτές.
- Η με α/α 269 πίστωση ποσού 6.500,00€ αφορά εισοδήματα προηγούμενων ετών τα οποία διακρατούσε εκτός τραπεζικών λογαριασμών αλλά και μέχρι δεκαπέντε ημέρες πριν την επίμαχη πίστωση είχε προβεί σε ανάληψη χρηματικού ποσού 6.200,00€ και χαρακτηριστικά αυθημερόν είχε κάνει ανάληψη από την ΕΤΕ ποσού 5.000€.
- Η με α/α 270 πίστωση ποσού 198,33€ αφορά κατάθεση επιταγής ποσού 263,74 USD από το Πανεπιστήμιο του, για τα έξοδα μελέτης χειρογράφων και αποστολής διορθωμένων εντύπων σε αγγλόφωνο διεθνές επιστημονικό περιοδικό του Κατάρ.
- Η με α/α 272 πίστωση ποσού 700,00€ συνιστά κατάθεση του ιδίου προς τον υιό του στον κοινό λογαριασμό τους, για την κάλυψη των αναγκών του φοιτητή υιού του.
- Η με α/α 274 πίστωση ποσού 4.300,00€ αφορά εισοδήματα προηγούμενων ετών τα οποία διακρατούσε εκτός τραπεζικών λογαριασμών αλλά και μέχρι ένα πριν την επίμαχη πίστωση είχε προβεί σε ανάληψη χρηματικού ποσού 7.230,00€.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 το άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 15 παρ. 3 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και διευκρινίστηκε ότι για τις μετέπειτα του 2009 χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013.

Επειδή, με το άρθρο 4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 ορίζεται ότι: «Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθρ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά».

Επειδή, η εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με βάση το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή αποτελεί βασικό εργαλείο και τακτικό μέσο που έχει στο νόμιμο οπλοστάσιό του ο φορολογικός έλεγχος (ΣΤΕ 2934/2017).

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 στο πλαίσιο του οποίου αντλήθηκαν στοιχεία από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ-ΛΠ) και ουδόλως εφαρμόστηκε κάποια από τις τεχνικές που ορίζονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδους τύπου λόγω μη νόμιμης εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

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 εμπειριστατωμένα 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, 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. Σάκουλα 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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι: *«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, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι 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. 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. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 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. 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. 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.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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. 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, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρίζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης

εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, τα προαναφερόμενα, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογία και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος

συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού (ΣΤΕ 1893/2018).

Επειδή, εν προκειμένω, από τα διαλαμβανόμενα στην από 13/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ προκύπτει η προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, κατά το ποσό των 46.393,67€, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, λόγω πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, στο διάστημα 01/01/2013 – 30/04/2013, που δεν αιτιολογήθηκαν (επαρκώς), με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους είτε αν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Ειδικότερα, Συγκεκριμένα, στην ανωτέρω έκθεση αναφέρεται επανειλημμένως ότι η διαπίστωση εδράζεται επί του από 30/11/2018 δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Ειδικότερα, στην οικεία έκθεση ελέγχου και στην ενότητα «4.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ» (σελ. 12) τονίζεται ότι «Από τον παρόντα έλεγχο στους λογαριασμούς από 01/05/2013 έως 31/12/2013 δεν διαπιστώθηκε ότι υφίστανται πρωτογενείς καταθέσεις...», ενώ στη συνέχεια (σελ. 13) παρατίθεται πίνακας με τις πρωτογενείς πιστώσεις των λογαριασμών του προσφεύγοντος, για το διάστημα 01/01/2013 – 31/12/2013, όπου στις στήλες “ισχυρισμός του ελεγχόμενου” και “παρατηρήσεις” αναγράφεται η φράση «ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ». Περαιτέρω, αναφέρεται ότι «Για τα ποσά έως 30/04/2013 έχει αποφανθεί ήδη ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και στο ανωτέρω έγγραφο υπόμνημα ο ελεγχόμενος αναφέρει ότι έχει υποβάλει έγγραφο υπόμνημα στο Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για τις καταθέσεις αυτές» (σελ. 17). Ακολούθως, συνεκτιμώντας τις απόψεις του προσφεύγοντος κατατεθείσες με το υπ' αριθ. πρωτ./21.11.2017 υπόμνημά του, που υποβλήθηκε στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από το άρθρο 28 του ν.4174/2013 διαδικασίας, η ελεγκτική αρχή εμμένει στο αρχικό πόρισμα ελέγχου επισημαίνοντας επανειλημμένως ότι οι ισχυρισμοί του έχουν κριθεί από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Βασιζόμενη στο δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ το οποίο δεν αποτελεί έκθεση ελέγχου, η ελεγκτική αρχή θεώρησε αβάσιμα ότι το σύνολο των αναγραφόμενων ως μη αιτιολογημένων στο ανωτέρω δελτίο πρωτογενών πιστώσεων, της περιόδου 01/01/2013 – 30/04/2013, αφορούσε αποκρυβείσα ύλη, δίχως να πραγματοποιήσει άλλη ελεγκτική επαλήθευση ώστε να σχηματίσει πλήρη πεποίθηση ως προς την απόκρυψη αυτήν και να προβεί σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις πρωτογενείς πιστώσεις, προκειμένου αιτιολογημένα και όχι αόριστα και αυθαίρετα, να διαπιστώσει αν συντρέχουν οι προβλεπόμενες από τις οικείες διατάξεις

προϋποθέσεις και κατά συνέπεια αν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 περί προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 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, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ανατιολόγητη και αβάσιμη, ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή υιοθέτησε τις διαπιστώσεις του δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. και θεώρησε ότι δεσμεύεται από αυτό καθώς και ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας διότι οι εν λόγω πιστώσεις καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκόμισε πίνακα σχηματισθέντος κεφαλαίου με συνολικό διαθέσιμο φορολογημένο κεφάλαιο ύψους 1.325.835,53€ και βεβαιώσεις των τραπεζών σχετικά με το ύψος των καταθέσεων του κατά την 31/12/2012 και επιπροσθέτως, παραθέτει στοιχεία για κάθε μία εκ των πρωτογενών πιστώσεων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα διαφαίνεται ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σώμα της και στην από 13/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994), στερείται ειδικότητας και πληρότητας, προκαλώντας αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και τελικώς, την τήρηση ή μη της αρχής της νομιμότητας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης και ανατιολόγητης κρίσης του ελέγχου, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός και παρέλκει η εξέταση των λοιπών.

Επειδή, η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης στον προσφεύγοντα προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία ποσού 46.393,67€, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 ν.2238/1994 κατά το οικ. έτος 2014 κρίνεται πλημμελώς αιτιολογημένη.

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 παρ. 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 νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./20.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την ακύρωση της υπ' αριθ./.....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, ως πλημμελώς αιτιολογημένης.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.