



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 24/05/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1265

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες :

Τηλέφωνο : 2313-333245

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).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-01-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) «..... του» με **ΑΦΜ** με διεύθυνση κατοικίας στην και β) «..... του» με **ΑΦΜ** με διεύθυνση κατοικίας στον , επί της οδού κατά: α) της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, β) της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων, 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 υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2013 για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, προσδιορίστηκε το εισόδημα του πρώτου προσφεύγοντος **ΤΟΥ** στο ποσό των 24.723,00 ευρώ, αντί του δηλωθέντος ατομικού εισοδήματος ποσού 11.400,00 ευρώ.

-Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2013 για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, προσδιορίστηκε το εισόδημα της δεύτερης προσφεύγουσας **ΤΟΥ** στο ποσό των 15.476,00 ευρώ, αντί του δηλωθέντος ατομικού εισοδήματος ποσού 6.270,00 ευρώ.

Επειδή κατά την ελεγχόμενη χρήση (2012) οι προσφεύγοντες ήταν σύζυγοι, τους καταλογίστηκε με τις ανωτέρω πράξεις για τη χρήση 2012 συνολική διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.323,61 ευρώ πρόσθετος φόρος (πρόστιμο άρθρου 58 & άρθρου 53 ν4174/2013) ύψους 4.055,55 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.379,16 ευρώ.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2012 από την Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 66 και 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 &/2018 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης για τον καθένα εκ των προσφευγόντων αντίστοιχα.

Βάσει των από 28.12.2018 Εκθέσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκε για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-

31/12/2012) προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους και μη δήλωση εισοδήματος από ακίνητα.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με ημερομηνία θεώρησης 13/11/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης η οποία διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ./2018 (εισερχ./2018) έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε κατέληξε για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων στο συμπέρασμα ότι ποσό τραπεζικών πιστώσεων συνολικού ύψους **6.483,00** ευρώ συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 (ποσό άγνωστης προέλευσης που δεν καλύπτεται από δηλωθέντα εισοδήματα ή από άλλη γνωστή πηγή ή αιτία). Στον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε επίσης ότι ο πρώτος εκ των προσφευγόντων εισέπραξε ενοίκια επιπλέον από αυτά που είχε δηλώσει (από τη μισθώτρια) ύψους **7.200,00** ευρώ, τα οποία δεν δήλωσε στη φορολογική του δήλωση.

Για τη δεύτερη εκ των προσφευγόντων ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ποσό τραπεζικών πιστώσεων συνολικού ύψους **9.206,00** ευρώ συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 (ποσό άγνωστης προέλευσης που δεν καλύπτεται από δηλωθέντα εισοδήματα ή από άλλη γνωστή πηγή ή αιτία).

Ο διενεργηθείς έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, τις απόψεις των προσφευγόντων, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στα με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 και/2018 αντίστοιχα υπομνήματά τους, υιοθέτησε πλήρως τα συμπεράσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Ο βασικός ισχυρισμός της δεύτερης εκ των προσφευγόντων για το ποσό της προσαύξησης περιουσίας, ύψους 9.206,00 ευρώ, ήταν ότι της δόθηκε (στα πλαίσια της συζυγικής της σχέσης) από τον τότε σύζυγό της,, που είχε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος.

Συνεπώς ορθά ασκείται κοινή ενδικοφανή προσφυγή κατά των παραπάνω καταλογιστικών πράξεων, καθώς σε περίπτωση αποδοχής του ισχυρισμού του πρώτου εκ των προσφευγόντων ότι είχε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος που υπερκαλύπτουν τα ποσά προσαύξησης και για τους δυο, αποδεικνύεται και ο ισχυρισμός της δεύτερης εκ των προσφευγόντων για την προέλευση του ποσού των 9.206,00 ευρώ.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για το υπό κρίση έτος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/29-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενοι τους κάτωθι λόγους ο καθένας από αυτούς:

1.Ο του

A. Παραβίαση των κανόνων ελέγχου της προσαύξησης περιουσίας

- Μικρά ποσά δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου.
- Μη συνεκτίμηση της ρευστότητάς του –κατοχής μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος.
- Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων.

2.Η του

Το ποσό της προσαύξησης περιουσίας, ύψους 9.206,00 ευρώ, της δόθηκε (στα πλαίσια της συζυγικής της σχέσης) από τον τότε σύζυγό της,, που είχε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος

Ως προς τους ισχυρισμούς του πρώτου εκ των προσφυγόντων

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 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 Α¹ έως Ζ¹ 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".

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις **καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης** και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) **λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα**. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε

οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.** 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16.11.2017 με Θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: "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, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η

παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει".

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 8 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/ 31-3-2011):

«1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κλπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως.

δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.

ε. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ, που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του

ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013): «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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 4 του άρθρου 171 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ):

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1

Αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου) , δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. **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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**»

Επειδή, ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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 έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, 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, να 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, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.2238/1994 ορίζεται 1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσανάλογως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 147 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας στα αποδεικτικά μέσα συγκαταλέγονται και τα έγγραφα δημόσια ή ιδιωτικά. Στα ιδιωτικά έγγραφα περιλαμβάνονται και οι υπεύθυνες δηλώσεις των οποίων το περιεχόμενο εφόσον δεν αμφισβητείται η υπογραφή του δηλούντος θεωρείται γνήσιο. Κατά πάγια νομολογία των διοικητικών Δικαστηρίων οι εν λόγω δηλώσεις ή βεβαιώσεις αποτελούν νόμιμο αποδεικτικό μέσο, σε περίπτωση που δεν έχουν ληφθεί για να προσκομισθούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά έχουν ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρονται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 1838/2016, 722/2014, 3592/2009).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι του επιρρίφθηκε παράνομα το βάρος απόδειξης αιτιολόγησης μικροποσών, τα οποία δεν αποτελούσαν κατά νόμο αντικείμενο ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, περαιτέρω ισχυρίζεται ότι διατηρούσε χρήματα εκτός τραπεζικού συστήματος, είτε από είσπραξη μισθωμάτων, είτε από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, καθώς και από ρευστοποίηση τραπεζικών προϊόντων. Πρόκειται για ποσά που δηλώθηκαν και φορολογήθηκαν. Ότι ο έλεγχος μην εφαρμόζοντας την αρχή της αναλογικότητας της ίσης μεταχείρισης και της χρηστής διοίκησης αντιμετωπίζει με διαφορετικό τρόπο όμοιες περιπτώσεις μεταξύ των δύο χρήσεων (2011 και 2012).

Ειδικότερα επικαλείται τα παρακάτω:

α) **Μικρά ποσά δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου.** Από τις κρίσεις των **ΣτΕ 884/2016 και ΔΕΔ 1928/2018** συνάγεται ότι είναι άτοπο να καλείται ο ελεγχόμενος να αιτιολογήσει μικρά ποσά, γι' αυτό και τα μικρά ποσά δεν πρέπει και δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, ούτε ελεγκτέα προσαύξησης περιουσίας. Διαφορετικά συντρέχει περίπτωση παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης

β) Από πώληση ακινήτου που έγινε με το υπ' αριθ./2011 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου έως την 30/09/2011 εισέπραξε 105.000,00 ευρώ, ποσό το οποίο όπως

προκύπτει και από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), έμεινε εκτός τραπεζικού συστήματος μέχρι και την 31/12/2011.

γ) Την 17/11/2011 έκανε ανάληψη 55.000,00 ευρώ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της, στον οποίο είναι δικαιούχος (με συνδικαιούχο την πρώην σύζυγό του),

δ) Επίσης την 3/10/2012 έγινε πρόωρη ανάληψη μετρητών από ομολογία Ξ.Ν. (όπως προκύπτει και από το Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) ποσού 29.898,12 USD, το οποίο και αυτό έμεινε εκτός τραπεζικού συστήματος.

Όλα τα παραπάνω ποσά αποδεδειγμένα έμειναν εκτός τραπεζικού συστήματος, δεδομένου ότι καμία άλλη επένδυση δεν έγινε είτε σε ακίνητα είτε σε κινητά μετά την ανάληψη αυτών των χρημάτων, υπερκαλύπτουν δε κατά πολύ το ποσό που κλήθηκε να αιτιολογήσει ως πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς του για τη χρήση 2012.

Δεδομένου δε ότι, οι ελεγκτικές αρχές είχαν στη διάθεσή τους όλες τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, ατομικών και κοινών με άλλα μέλη της οικογενείας του και μάλιστα από το έτος 2000 έως και των ετών του υπό κρίση ελέγχου μέσω του Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π., ήταν πολύ εύκολο να διαπιστώσουν το αληθές των ισχυρισμών του.

Αντ' αυτού τόσο οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., όσο και της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων δεν διατύπωσαν καμία κρίση στο γεγονός της ύπαρξης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος και απέρριψαν σιωπηρά τους ισχυρισμούς του.

Επειδή όπως προκύπτει από την 27/12/2018 έκθεση της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και την συνημμένη σε αυτήν από 13/11/2018 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, δεν διατυπώθηκε καμία κρίση επί των ισχυρισμών του προσφεύγοντος για την ύπαρξη μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος, από τις πηγές που επικαλείται ο φορολογούμενος (ανάληψη μετρητών πώληση ακινήτου) και απέρριψαν σιωπηρά τους ισχυρισμούς του.

Επειδή στις ανωτέρω εκθέσεις αναφέρεται: **«Ακίνητη περιουσία του ελεγχόμενου.**

Από τον έλεγχο στο σύστημα TAXIS της υπηρεσίας μας και ειδικότερα από το πληροφοριακό σύστημα Περιουσιολογίου – ΕΤΑΚ, προκύπτει ότι στην περιουσιακή κατάσταση του ελεγχόμενου, δεν επήλθε καμία μεταβολή κατά τα ελεγχόμενα έτη, παρά μόνο διορθώσεις από προηγούμενα έτη και τακτοποιήσεις αυθαιρέτων.»

Επειδή δεν έχει τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς ή τα χρήματα από την πώληση του ακινήτου του (πώληση κατοικίας με το υπ. Αριθ...../2011 συμβόλαιο), δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η

επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Ο έλεγχος δεν αναφέρθηκε καθόλου στους παραπάνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ως **προς τα εισπραχθέντα ενοίκια** και την διαπίστωση του ελέγχου ότι εισέπραξε ενοίκια επιπλέον από αυτά που είχε δηλώσει (από τη μισθώτρια) ύψους **7.200,00** ευρώ, τα οποία δεν δήλωσε στη φορολογική του δήλωση. Προς τούτο ισχυρίζεται ότι με το από 20-8-2007 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης (αρ. πρωτ. /2007-Δ.Ο.Υ Καλαμαριάς) εκμίσθωσε ένα ακίνητο το οποίο βρίσκεται στους του Ν. Αρχικά το μίσθωμα ορίσθηκε σε 2.000,00 € μηνιαίως. Στη συνέχεια και κατόπιν συνεχών μειώσεων και λόγω συνεχούς κρίσης, το 2011 το μηνιαίο μίσθωμα έπεσε στα 1.000,00 € μηνιαίως, όπως και δήλωσε στη υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του 2012. Για την συμφωνία αυτή της τροποποίησης του μισθώματος, δεν συντάχθηκε νέο ιδιωτικό συμφωνητικό, αλλά ανταλλάξανε μεταξύ τους υπεύθυνες δηλώσεις του άρθρου 8 του ν. 1599/1986. Εν τούτοις αυτός δήλωνε πάντοτε στις ετήσιες φορολογικές δηλώσεις το αναλογούν μίσθωμα, όπως αυτό συμφωνείτο κάθε φορά, πάντοτε εισέπραττε τα μισθώματα καθυστερημένα και ποτέ στην ώρα τους. Εισέπραττε δηλ. μισθώματα κάθε φορά παρελθόντων μηνών ή και ετών. Το γεγονός δε αυτό είχε σαν συνέπεια να μην συμφωνούν τα εισπραττόμενα ενοίκια στην χρήση με τα δηλωθέντα στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Η ελεγκτική αρχή θεωρεί εκ προοιμίου ανακριβή τη δική του δήλωση και αντίστοιχα (χωρίς οποιαδήποτε αιτιολογία ή διασταυρωτικό έλεγχο) ειλικρινή τη δήλωση της μισθώτριας, ενώ ενόψει των ισχυρισμών του και σε κάθε περίπτωση λόγω της εξ αντικειμένου αντίφασης μεταξύ των δηλώσεων εκμισθωτή - μισθώτριας όφειλε να ελέγξει, αν η μισθώτρια προέβη ή έπρεπε να προβεί σε αναμόρφωση των μισθωμάτων που αφορούσαν σε προηγούμενες χρήσεις, καθώς και το τι δηλώθηκε από τους συμβαλλόμενους στις προηγούμενες χρήσεις.

Ισχυρίζεται επίσης ότι ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για τη χρήση 2011, κάνει αποδεκτά τα ποσά των ενοικίων που εισέπραξε μέσα στη χρήση υπερκαλύπτοντας τα ποσά των πρωτογενών καταθέσεων που αρχικά προσδιόρισε ο έλεγχος. **Στη σελίδα 59 της έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης αναφέρεται. «Συνεπώς ο ελεγχόμενος στη χρήση 2011 εισέπραξε ενοίκια ποσού 25.600,00 ευρώ έναντι μισθωμάτων, από εκμίσθωση ακινήτου του στους και ποσό των 105.000,00 ευρώ που αφορά είσπραξη τιμήματος από την πώληση στις 18-04-2011 διαμερίσματος ιδιοκτησίας του επί των οδών & – ποσά που υπερκαλύπτουν, το συνολικό ποσό των υπό κρίση πιστώσεων που ανέρχεται στο ποσό των 24.500,00 ευρώ».**

Ακόμη και με την υπόθεση αποδοχής του παραπάνω σκεπτικού της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. το ποσό των ενοικίων που εισέπραξε υπερβαίνει κατά πολύ τα ποσά που του καταλογίσθηκαν ως εισόδημα από άγνωστη πηγή. Ισχυρίζεται δε ότι ο έλεγχος μην εφαρμόζοντας την αρχή της αναλογικότητας της

ίσης μεταχείρισης και της χρηστής διοίκησης αντιμετωπίζει με διαφορετικό τρόπο όμοιες περιπτώσεις μεταξύ των δύο χρήσεων.

Επειδή όπως προκύπτει από την 28/12/2018 έκθεση της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων και την συνημμένη σε αυτήν από 13/11/2018 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ο ισχυρισμός αυτός του ελεγχόμενου δεν έγινε αποδεκτός απ' τον έλεγχο διότι α) δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο καμία τροποποιητική μίσθωση του από 20-8-2007 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, β) δεν έγινε αγωγή απόδοσης μισθίου, 3) δεν έγινε αγωγή καταβολής μισθωμάτων και 4) δεν έγινε εκχώρηση ανείσπρακτων εισοδημάτων στην Δ.Ο.Υ, πριν την κατάθεση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικ. έτους 2013 (χρήση 2012). Απ' τα ανωτέρω συμπεραίνεται ότι η μισθωτική σχέση μεταξύ του ελεγχόμενου και της μισθώτριας για τις ελεγχόμενες χρήσεις συνεχίζεται να ορίζεται απ' τους συμβατικούς όρους και με την αναπροσαρμογή αυτών. Επιπρόσθετα η μισθώτρια του ακινήτου , στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήση 2012) δήλωσε ως καταβληθέντα ενοίκια το ποσό των 19.200,00 ευρώ.

Επειδή το ακίνητο στους Ν. Επιβάτες μισθώθηκε από την προκειμένου να λειτουργήσει ως παιδικός σταθμός. Ήταν συνεπώς επαγγελματική στέγη – επιχείρηση και σαν τέτοια έπρεπε να καταχωρεί στα βιβλία της τα καταβαλλόμενα ενοίκια κατ' έτος και σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων να προβαίνει σε αναμόρφωση αυτών που αναλογούν στην κάθε χρήση .

Επειδή ο έλεγχος σύμφωνα με τα παραπάνω κατέληξε στο συμπέρασμα της μη δήλωσης ενοικίων, χωρίς να προβεί σε διασταυρωτικό έλεγχο στη μισθώτρια του ακινήτου αλλά έλαβε σαν δεδομένα τα δηλωθέντα από αυτήν ποσά ενοικίων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, στην από 28/12/2018 Έκθεση Ελέγχου Φ. Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και της συνημμένης σε αυτήν έκθεσης Διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (τα αποτελέσματα της οποίας υιοθέτησε ο έλεγχος) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτουν ανακρίβειες και αντιφάσεις και δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αποτελέσει το δημόσιο έγγραφο πάνω στο οποίο μπορεί να στηριχτεί τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου δεν διενεργήθηκαν επαρκείς ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες να τεκμηριώνουν με σαφήνεια και πληρότητα ότι οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν προσαύξηση περιουσίας και το ύψος των αναλογούντων στη χρήση σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ενοικίων.

Ως εκ τούτου, δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, καθίσταται αόριστη, καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της γεγονότα ή άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, στα οποία η φορολογική αρχή βασίστηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της,

ούτε διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, στοιχεία απαραίτητα για τη θεμελίωση παράβασης και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν παρέχει την απαιτούμενη εκ του νόμου αιτιολογία

Οι ανωτέρω ισχυρισμοί του πρώτου εκ των προσφευγόντων γίνονται δεκτοί.

Επειδή περαιτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τους ισχυρισμούς της δεύτερης εκ των προσφυγόντων

Γενομένου δεκτού του ισχυρισμού του πρώτου προσφεύγοντος περί μη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας λόγω της διατήρησης μεγάλου ποσού χρηματικών διαθεσίμων εκτός τραπεζικού συστήματος, οι ισχυρισμοί της δεύτερης εκ των προσφευγόντων γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από **29-01-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «..... του» με **ΑΦΜ** με διεύθυνση κατοικίας στην **Ν**..... και β) «..... του» με **ΑΦΜ** με διεύθυνση κατοικίας στον , επί της οδού και την ακύρωση : α) της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, β) της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

01/01/2012 – 31/12/2012	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-------------------------	---------	---------	----------	--------------------------------

Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	11.400,00	24.723,00	11.400,00	0,00
	της συζύγου	6.270,00	15.476,00	6.270,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	233,16	4.556,77	233,16	0,00
Προκαταβολή φόρου του Συζύγου		99,00	99,00	99,00	0,00
Προκαταβολή φόρου της Συζύγου		124,30	124,30	124,30	0,00
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής			4.055,55		
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου/Πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		1.803,32	1.803,32	1.803,32	0,00
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	2.259,78	10.638,94	2.259,78	0,00
	για επιστροφή				

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.