



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **16/02/2017**

Αριθμός απόφασης: **1480**

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 ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, κατοίκου Αθηνών, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		14/09/2016	22/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2002 - 31/12/2002	11.145,49 €
2		14/09/2016	22/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2003 - 31/12/2003	20.490,80 €
3		14/09/2016	22/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2005 - 31/12/2005	46.486,92 €
2		14/09/2016	22/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2008 - 31/12/2008	219.433,26 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14.09.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 19.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 5.066,13 €, πλέον 6.079,36 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 11.145,49 €.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 9.314,00 €, πλέον 11.176,80 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 20.490,80 €.

3) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 21.130,42 €, πλέον 25.356,50 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 46.486,92 €.

4) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 99.742,39 €, πλέον 119.690,87 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 219.433,26 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν επί τη βάσει της από 14.09.2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά τις φορολογικές περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008, με την προσθήκη εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσες περίοδοι	Φορολογητέο εισόδημα (προ έκπτωσης δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2002-31.12.2002	35.191,56 €	47.856,88 €
01.01.2003-31.12.2003	29.873,54 €	53.158,54 €
01.01.2005-31.12.2005	29.859,17 €	82.685,23 €
01.01.2008-31.12.2008	37.330,17 €	287.607,87 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1.) Ακυρότητα προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράλειψης διενέργειας οιασδήποτε μορφής ελέγχου – Έλλειψη νομιμότητας & νόμιμης αιτιολογίας συνεπεία ανυπαρξίας νόμιμης έκθεσης ελέγχου και μη συννόμου επίκλησης «έκθεσης ελέγχου» άλλης, μη φοροελεγκτικής αρχής, στερουμένης οιασδήποτε ελεγκτικής επαλήθευσης.

2.) Ακυρότητα προσβαλλόμενων πράξεων συνεπεία διενέργειας φορολογικού ελέγχου επί τη βάσει άκυρης μετά την 31.12.2013 εντολής ελέγχου, λόγω μεταβολής των εφαρμοστέων διατάξεων που διέπουν τον έλεγχο και δεν προβλέπονται στην επίμαχη εντολή.

3.) Ακυρότητα προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραβίασης ουσιώδους τύπου ως προς το περιεχόμενο και τη χρονική διάρκεια της οικείας εντολής ελέγχου – Έλλειψη νομιμότητας προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ανεπίτρεπτης χρονικής επέκτασης του ελέγχου, καθ' υπέρβαση της χρονικής διάρκειας της προκείμενης εντολής.

4.) Ακυρότητα προσβαλλόμενων πράξεων λόγω διενέργειας ελέγχου αποκλειστικά επί τη βάσει της υπ' αρ./2011 Έκθεσης Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, της οποίας ωστόσο οι διαπιστώσεις είχαν κριθεί ως αβάσιμες ήδη πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, με απόφαση του Γ' Τμήματος του Δευτεροβάθμιου Πειθαρχικού Συμβουλίου του Υπουργείου Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης (Συνεδρίαση υπ' αριθμ. 46 της 01-07-2015) – Μη νόμιμη αποσιώπηση της ανωτέρω ευνοϊκής για το φορολογούμενο απόφασης, αδιανόητη, κατά παράβαση των αρχών της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς τη Διοίκηση.

5.) Παραγραφή των χρήσεων έως και τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2008-31.12.2008 ως προς τη φορολογία εισοδήματος.

6.) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός εισοδήματος με κριτήριο την αγορά μετοχών και πρώτης κατοικίας, ήτοι επί τη βάσει στοιχείων που δεν αποτελούσαν τεκμήριο το χρόνο αγοράς – Έλλειψη βασιμότητας του ελεγκτικού κριτηρίου περί το ότι «οι αγορές μετοχών πρέπει να προκύπτουν από αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς».

7.) Μη νόμιμος καταλογισμός φόρων ως εδραζόμενος επί τη βάσει ασύντακτων ισχυρισμών & εσφαλμένων υπολογισμών.

8.) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω αοριστίας του σημειώματος διαπιστώσεων και της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος – Μη νόμιμη αποστέρηση δυνατότητας αντίκρουσης.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»*

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την 01.01.2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 4174/2013, δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. β' και γ' ν. 4174/2013, ενώ και η περίπτωση του εδαφίου β', κατά την οποία μόνη η έκδοση εντολής ελέγχου συνιστά έναρξη ελέγχου, αν δεν τηρούνται βιβλία, αφορά, κατ' ορθή ερμηνεία της διάταξης, μόνο στην περίπτωση ελέγχου επιχείρησης (αφού μόνο σε αυτή την περίπτωση τίθεται ζήτημα τήρησης ή μη τήρησης βιβλίων) και συνεπώς όχι στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι παρακάτω παρατιθέμενες διατάξεις του άρθρου 23.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1-2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«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. β) **Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.** Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. [...]»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **πρώτον**, ότι δεν του επιδόθηκε οιαδήποτε εντολή ελέγχου πριν την έναρξη του ελέγχου ούτε και κλήθηκε να προσκομίσει τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία του. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τις προπαρατεθείσες, εφαρμοστέες κατά τα ανωτέρω στην υπό κρίση περίπτωση, διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1-2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, συνάγεται ότι επί φορολογικού ελέγχου διενεργούμενου από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, δεν απαιτείται η κοινοποίηση στο φορολογούμενο-ελεγχόμενο της εντολής ελέγχου με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση, κάτι που ίσχυε και υπό το προ του ν. 4174/2013 ισχύον καθεστώς. Παρελκυστικά δε προβάλλεται από τον προσφεύγοντα ότι είναι απολύτως αναληθή τα αναγραφόμενα στη 2^η σελίδα της έκθεσης ελέγχου περί του ότι τάχα του επεδόθη εντολή ελέγχου την πρώτη ημέρα της διενέργειας του ελέγχου («Υστερα από την πιο πάνω αναγραφόμενη εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, αντίγραφο της οποίας παραδόθηκε την πρώτη ημέρα του ελέγχου στην ελεγχόμενη επιχείρηση...»), κι αυτό, γιατί είναι προφανές ότι η εν λόγω αναφορά έχει εκ παραδρομής παρεισφρύσει στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, πιθανώς από παλαιότερη, άλλη έκθεση ελέγχου, ενώ στην υπό κρίση περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Χολαργού έχει επίγνωση ότι δεν ελέγχει επιχείρηση, ούτε καν ατομική, αφού στην 1^η σελίδα της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι ο ελεγχόμενος (προσφεύγων) είναι υπάλληλος της Ε.Σ.Δ.Κ.Ν.Α. και όχι επιτηδευματίας-ατομική επιχείρηση. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το πρώτο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **δεύτερον**, ότι η Δ.Ο.Υ. Χολαργού δε διενήργησε την παραμικρή διασταύρωση, δεν εφήρμοσε την ελεγκτική διαδικασία σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1037/2004, αλλ' αντιθέτως μη νομίμως βασίστηκε αποκλειστικώς στα συμπεράσματα τρίτης μη ελεγκτικής αρχής, αρκούμενη εντεύθεν στον καταλογισμό φόρων χωρίς καμία απολύτως ελεγκτική επαλήθευση, επί τη βάσει ενός απλού δελτίου πληροφοριών, δηλαδή της υπ' αριθμ. αρ./2011 «ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ» του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, η οποία ωστόσο αφορά σε πειθαρχικές κυρώσεις και συνετάγη επί τη βάσει άλλων, ασχέτων, μη φορολογικών κριτηρίων, κατόπιν δε τούτων είναι σαφές ότι η συμπροσβαλλόμενη υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού αυτοκαταργείται, καθώς καθ' ομολογία της εκδούσης ταύτη Δ.Ο.Υ. Χολαργού δεν αποτελεί παρά μια απλή αντιγραφή άκριτων δεδομένων τρίτης, μη φορολογικής αρχής, καθιστώντας την κατ' ουσίαν ανύπαρκτη και εντεύθεν τις συμπροσβαλλόμενες πράξεις αναιτιολόγητες στο σύνολό τους. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί στην υπό κρίση περίπτωση η συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 14.09.2016 έκθεση ελέγχου είναι αναλυτική και εμπεριστατωμένη και περιέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αφού περιέχει με σαφήνεια και εξειδικευμένα όλα εκείνα τα στοιχεία που δικαιολογούν την προσαύξηση των συνολικών εισοδημάτων του προσφεύγοντος με την προσθήκη εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού και συγκεκριμένα α) αναφέρει για ποιους λόγους δε δικαιολογούνται, και συνεπώς αποτελούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, χρηματικά ποσά του προσφεύγοντος και ποίου ύψους (12.665,32 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2002-31.12.2002, 23.285,00 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2003-31.12.2003, 52.826,06 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2005-31.12.2005 και 250.277,77 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2008-31.12.2008) και για το λόγο αυτό του καταλογίζονται οι αναλογούντες φόροι πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των σχετικών υποβληθεισών δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος, β) περιέχει αναλυτικούς πίνακες αναφορικά με το πώς προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντος και τα σχετικά ποσά φόρων και προσαυξήσεων, με όλα τα στάδια που πρέπει κατά νόμον να ακολουθηθούν, και γ) δέχεται ορισμένες από τις εξηγήσεις του προσφεύγοντος που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού με το υπ' αριθμ./15.6.2016 υπόμνημά του και δεν καταλογίζει ποσά φόρου και προσαυξήσεων για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2000-31.12.2000, 01.01.2001-31.12.2001, 01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007, 01.01.2009-31.12.2009, γιατί δεν προέκυψαν ποσά για καταλογισμό, από τα οποία προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη σε πραγματικό έλεγχο της ακρίβειας ή μη των υποβληθεισών δηλώσεων του προσφεύγοντος για τις κρίσιμες περιόδους 01.01.2000-31.12.2009. Δεν τίθεται δε ζήτημα μη τήρησης της υποχρέωσης για πλήρη και επαρκή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (παράλειψη του σχετικού ουσιώδους τύπου) για το λόγο ότι η συνταγείσα υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού έλαβε υπόψη της την υπ' αριθμ./2011, συναφή με την υπό κρίση υπόθεση, έκθεση ελέγχου του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και ειδικότερα τις εμφανιζόμενες σε αυτήν διαπιστώσεις και τα σχετικά συμπεράσματα του εν λόγω ελέγχου, κατά τον οποίο (έλεγχο) διαπιστώθηκε ότι 1.) κατά τα έτη 2004, 2005 και

2008 οι οικογενειακές δαπάνες του υπαλλήλου (ήδη προσφεύγοντος) δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του, 2.) το έτος 2008 ο υπάλληλος (ήδη προσφεύγων) αγόρασε τρία (3) ακίνητα συνολικού ποσού 203.659,70 € κατά τα συμβόλαια, τη δαπάνη αγοράς των οποίων δεν καλύπτει με τα εισοδήματά του και ούτε δήλωσε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του αντίστοιχου οικονομικού έτους, 3.) κατά τα έτη 2005 και 2008 προέβη στην αγορά μετοχών συνολικού ποσού 225.444 €, που δε δικαιολογούνται από τα εισοδήματά του, και 4.) στους τραπεζικούς λογαριασμούς Νο της EUROBANK EFG και Νοτης Εθνικής Τράπεζας του υπαλλήλου (ήδη προσφεύγοντος) και της συζύγου του εντοπίσθηκαν καταθέσεις ύψους 64.290,00 € και 12.665,32 € αντίστοιχα (συνολικά 76.955,32 €), εκτός μισθοδοσίας και τόκων, τις οποίες του ζητήθηκε να αιτιολογήσει, αλλά, όπως προκύπτει από την εν λόγω έκθεση, δεν τις αιτιολόγησε, συνήχθη δε από όλες τις παραπάνω διαπιστώσεις το συμπέρασμα ότι ο υπάλληλος (ήδη προσφεύγων) κατά την ελεγχόμενη περίοδο 1999-2009 απέκτησε περιουσιακά στοιχεία που δεν καλύπτονται από νόμιμα και εμφανή εισοδήματα, κι αυτό γιατί η Δ.Ο.Υ. Χολαργού διεξήγαγε δικό της αυτοτελή έλεγχο επί του υπό κρίση φορολογικού αντικείμενου (φορολογία εισοδήματος) βάσει δικής της ειδικής προς τούτο εντολής ελέγχου (υπ' αριθμ./1151/29.12.2013) και συνέταξε δική της αυτοτελή έκθεση ελέγχου, κατά τη σύνταξη της οποίας νομίμως συνεκτίμησε τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ως άνω προγενέστερου, αρμοδίως διενεργηθέντος από το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης του προσφεύγοντος για τη χρονική περίοδο 1999-2009 και νομίμως τα υιοθέτησε (χωρίς βεβαίως να ασκεί σε αυτό οποιαδήποτε επίδραση το γεγονός ότι το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης δεν είναι φορολογική ελεγκτική αρχή και το ότι ο από αυτό διενεργηθείς έλεγχος αποσκοπούσε στη διαπίστωση πειθαρχικών παραπτωμάτων και στην επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων, απορριπτομένων κατά τούτο ως νόμω αβάσιμων των αντίθετων σχετικών ισχυρισμών του προσφεύγοντος), αφού είχαν εξαχθεί κατόπιν αρμοδίως διενεργηθέντος ελέγχου, η υιοθέτηση δε των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων αυτών συνιστά εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην ως άνω υπ' αριθμ./2011, συναφή με την υπό κρίση υπόθεση, έκθεση ελέγχου του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, δεν ήταν δε αναγκαίο για τη νομιμότητα της υπό κρίση από 14.09.2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού να είχε προηγηθεί διενέργεια περαιτέρω (πρόσθετου) ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού για την (εκ νέου) διαπίστωση του αν οι οικογενειακές δαπάνες του υπαλλήλου (ήδη προσφεύγοντος) δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του, της αγοράς των ως άνω περιουσιακών στοιχείων από τον προσφεύγοντα και της δικαιολόγησης ή μη των εμφανιζόμενων στους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και της συζύγου του χρηματικών ποσών (πρβλ. υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, σκέψεις 5 και 7 της απόφασης, με παραπομπή στην προγενέστερη υπ' αριθμ. 4505/1995 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, καθώς και υπ' αριθμ. 878/2002 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, σκέψη 7 της απόφασης, που συνιστούν πάγια νομολογία), απορριπτομένου κατά τούτο ως αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι σε πανομοιότυπη κατά τα πραγματικά περιστατικά υπόθεση η Υπηρεσία μας (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) είχε ακυρώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις για αντίστοιχους με τους εδώ προσβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα λόγους (υπ' αριθμ. 2022/31.5.2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας), κι αυτό γιατί

στην επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα υπόθεση αμφισβητήθηκε από την Υπηρεσία μας η διεξαγωγή από την αρμόδια φορολογική αρχή των απαιτούμενων κατά νόμον ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπιστώθηκε (κρίθηκε) ότι η φορολογική αρχή περιορίστηκε απλώς στην υιοθέτηση των συμπερασμάτων της σχετικής με εκείνη την υπόθεση έκθεσης ελέγχου περιουσιακής κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, πράγμα το οποίο δε συνέβη στην παρούσα υπό κρίση υπόθεση, όπως αναλυτικά εκτέθηκε παραπάνω. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, και κατά το δεύτερο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: **«Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»**

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την 01.01.2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 4174/2013, δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. β' και γ' ν. 4174/2013, ενώ και η περίπτωση του εδαφίου β', κατά την οποία μόνη η έκδοση εντολής ελέγχου συνιστά έναρξη ελέγχου, αν δεν τηρούνται βιβλία, αφορά, κατ' ορθή ερμηνεία της διάταξης, μόνο στην περίπτωση ελέγχου επιχείρησης (αφού μόνο σε αυτή την περίπτωση τίθεται ζήτημα τήρησης ή μη τήρησης βιβλίων) και συνεπώς όχι στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι παρακάτω παρατιθέμενες διατάξεις του άρθρου 23.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1-2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: **«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. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) [...], ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση ο εις βάρος του έλεγχος επισπεύθηκε επί τη βάση της υπ' αριθμ./1151/29.12.2013 εντολής τακτικού ελέγχου, η οποία ωστόσο πάσχει τις εξής σοβαρές πλημμέλειες: α) Διά της ανωτέρω εντολής επισπεύδεται τακτικός έλεγχος, ήτοι έλεγχος που δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013. β) Η εν λόγω εντολή ελέγχου δεν περιέχει την κατά νόμο οριζόμενη διάρκεια ελέγχου ούτε το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός». γ) Στην εν λόγω εντολή ελέγχου δεν μνημονεύονται καθόλου οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013 που εν προκειμένω ετύγχανον εφαρμοστέες, ισχυρίζεται δε περαιτέρω ότι η ανωτέρω εντολή θα ήταν νόμιμη για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί τη βάση των προγενεστέρων διατάξεων του άρθρου 66 ν. 2238/1994, στις οποίες άλλωστε η εντολή ρητώς αναφέρεται, ωστόσο η ισχύς της εν λόγω εντολής έπαυσε την 01.01.2014, όταν τέθηκε σε ισχύ το κεφάλαιο 7 ν. 4174/2013, και συνεπώς ενόψει του ότι ο έλεγχος δεν είχε εκκινήσει προ της 31.12.2013, η ανωτέρω υπ' αριθμ./1151/29.12.2013 εντολή έπρεπε να είχε αντικατασταθεί με νέα, στην οποία να μνημονεύονται οι νέες αυτές διατάξεις ν. 4174/2013. Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 1-2 και 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, η υποχρέωση για αναγραφή στην εντολή ελέγχου της διάρκειας του ελέγχου και του χαρακτηρισμού του ελέγχου ως πλήρους ή μερικού αφορά μόνο στον επιτόπιο έλεγχο και όχι και στο

διενεργούμενο από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης έλεγχο, όπως αυτός που διενεργήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τον οποίο άλλωστε δεν είναι απαραίτητη κατά τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4174/2013, όπως ήδη αναφέρθηκε ανωτέρω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και όπως είναι άλλωστε εύλογο, η προηγούμενη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου στον ελεγχόμενο, ενώ, εξάλλου, σε κανένα από τα δύο είδη ελέγχου (επιτόπιος ή από το γραφείο) δεν είναι απαραίτητη η αναγραφή στην εντολή ελέγχου των διατάξεων, με βάση τις οποίες θα διενεργηθεί ο εκάστοτε έλεγχος. Περαιτέρω, απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος είναι και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η ισχύς της υπό κρίση εντολής ελέγχου έπαυσε την 01.01.2014, όταν τέθηκε σε ισχύ το κεφάλαιο 7 του ν. 4174/2013, και συνεπώς ενόψει του ότι ο έλεγχος δεν είχε εκκινήσει προ της 31.12.2013, η υπό κρίση εντολή ελέγχου έπρεπε να είχε αντικατασταθεί με νέα, στην οποία να μνημονεύονται οι νέες, εφαρμοστέες, διατάξεις ν. 4174/2013, καθώς και ο ειδικότερος ισχυρισμός του ότι διά της υπό κρίση εντολής ελέγχου επισπεύδεται τακτικός έλεγχος, ήτοι έλεγχος που δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013, και ότι η εν λόγω εντολή θα ήταν νόμιμη για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί τη βάση των προγενεστέρων διατάξεων του άρθρου 66 ν. 2238/1994, στις οποίες άλλωστε η εντολή ρητώς αναφέρεται, κι αυτό γιατί για τις περιπτώσεις αυτές, όπως η υπό κρίση, προέβλεπαν οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013, οι οποίες τέθηκαν ακριβώς για να μην προκύψουν ακυρότητες των εκδοθεισών μέχρι 31.12.2013, ήτοι πριν την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), εντολών ελέγχου στις περιπτώσεις εκείνες, στις οποίες δεν είχε γίνει ακόμα κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του ν. 4174/2013 (01.01.2014) έναρξη του ελέγχου, κατά την έννοια των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013, με αποτέλεσμα να μην τίθεται ζήτημα παύσης της ισχύος της υπό κρίση εντολής ελέγχου και υποχρέωσης αντικατάστασής της και εν γένει ακυρότητάς της εξ αυτών των λόγων ή εκ του λόγου ότι επ' αυτής αναγράφεται ο χαρακτηρισμός του διενεργηθησόμενου ελέγχου ως τακτικού, κάτι που άλλωστε δεν προκαλεί στο μέσο φορολογούμενο καμία σύγχυση που να του προκαλεί βλάβη στα δικαιώματα ή τα συμφέροντά του. Εξάλλου, απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος είναι και ο ειδικότερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ελλείπει σχετικής εντολής ελέγχου στερείται και της ελάχιστης νομιμότητας ο «μερικός έλεγχος γραφείου», τον οποίο η Δ.Ο.Υ. Χολαργού ισχυρίζεται ότι διενήργησε, κι αυτό γιατί, όπως ήδη εκτέθηκε αναλυτικά ανωτέρω, είναι δυνατή και καθ' όλα νόμιμη, με βάση τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013, η διενέργεια ελέγχου με εντολή εκδοθείσα προ της ημερομηνίας έναρξης ισχύος του ν. 4174/2013, αλλά βάσει των διαδικασιών που καθορίζονται από το (Κεφάλαιο 7 του) ν. 4174/2013, όπως συνέβη στην υπό κρίση περίπτωση, και αυτήν ακριβώς την περίπτωση ρυθμίζουν οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013, ώστε να μην προκαλείται οποιαδήποτε σχετική ακυρότητα των συναφώς εκδοθησόμενων, κατόπιν μιας τέτοιας εντολής ελέγχου και βάσει των διαδικασιών που καθορίζονται από το ν. 4174/2013, καταλογιστικών πράξεων (πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου), και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα οποιασδήποτε ακυρότητας των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων για τους λόγους που προβάλλει με τον εδώ εξεταζόμενο δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο

δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την **31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου.** Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την 01.01.2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 4174/2013, δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. β' και γ' ν. 4174/2013, ενώ και η περίπτωση του εδαφίου β', κατά την οποία μόνη η έκδοση εντολής ελέγχου συνιστά έναρξη ελέγχου, αν δεν τηρούνται βιβλία, αφορά, κατ' ορθή ερμηνεία της διάταξης, μόνο στην περίπτωση ελέγχου επιχείρησης (αφού μόνο σε αυτή την περίπτωση τίθεται ζήτημα τήρησης ή μη τήρησης βιβλίων) και συνεπώς όχι στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι παρακάτω παρατιθέμενες διατάξεις του άρθρου 23.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1-2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «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. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' και παρ. 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας **ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ** φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) [...], ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) [...]. 4. Η διάρκεια του **ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ** φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθμ./1151/29.12.2013 εντολή ελέγχου είναι άκυρη και ομοίως και οι κατόπιν αυτής εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις, επειδή α) η διενέργεια ελέγχου επί τη βάσει της υπ' αριθμ./1151/29.12.2013 εντολής ελέγχου σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τη χρήση που εκδόθηκε, ήτοι πέραν της 31.12.2013, είναι παράνομη κατ' εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, ως επίσης παράνομες και ανατιμολόγητες είναι και όλες οι πράξεις και ενέργειες που συντελέστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού μετά την 31.12.2013, μεταξύ αυτών και η σύνταξη της συμπροσβαλλόμενης από 14.9.2016 έκθεσης ελέγχου που συνιστά την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εκδοθείσες επί τη βάσει άκυρης εντολής, και β) η υπό κρίση εντολή ελέγχου δεν περιέχει το κατά νόμο οριζόμενο διάστημα, στο οποίο η Δ.Ο.Υ. Χολαργού εδύνατο να προβεί σε ελεγκτικές εις βάρος του ενέργειες, εξάλλου δε γ) από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως την από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος απορρέουσα αρχή της ασφαλείας του δικαίου που πρέπει να διέπει ένα ευνομούμενο κράτος και την ειδικότερη πτυχή αυτής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη προς το Κράτος δε νοείται έλεγχος εκτεινόμενος σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τα δύο έτη, αλλ' ούτε και πράξεις εκδιδόμενες τρία έτη μετά την έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου, η οποία μάλιστα στερείται οιασδήποτε αναφοράς στην διάρκεια ισχύος της. Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει, οι μεν δύο πρώτοι (υπό (α) και (β)), να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι, ο δε τρίτος (υπό (γ)), να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί, σ' ό,τι μεν αφορά στους δύο πρώτους (υπό (α) και (β)) ισχυρισμούς, από καμία διάταξη δεν προκύπτει (και μάλιστα ειδικά επί ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης, όπως στην υπό κρίση περίπτωση) ότι η διενέργεια ελέγχου σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τη χρήση, εντός της οποίας εκδόθηκε η εντολή ελέγχου, είναι παράνομη, πολλώ δε μάλλον δεν προκύπτει

κάτι τέτοιο από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η οποία έχει εντελώς διαφορετικό περιεχόμενο από αυτό που εν προκειμένω ισχυρίζεται ο προσφεύγων, περαιτέρω δε, όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του δεύτερου προβαλλόμενου λόγου και όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 1-2 και 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, η υποχρέωση για αναγραφή στην εντολή ελέγχου της διάρκειας του ελέγχου αφορά μόνο στον επιτόπιο έλεγχο και όχι και στο διενεργούμενο από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης έλεγχο, όπως αυτός που διενεργήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα οποιασδήποτε ακυρότητας των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων για τους παραπάνω υπό (α) και (β) προβαλλόμενους λόγους. Σ' ό,τι δε αφορά στον τρίτο (υπό (γ)) ισχυρισμό, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιους, κατά τη γνώμη του, λόγους δεν είναι νοητός, κατ' εφαρμογή της αρχής του κράτους δικαίου και ιδίως της από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος απορρέουσας αρχής της ασφαλείας του δικαίου και της ειδικότερης πτυχής αυτής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη προς το Κράτος, έλεγχος εκτεινόμενος σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τα δύο έτη και δεν είναι νοητές πράξεις εκδιδόμενες τρία έτη μετά την έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου (όπως συνέβη εν προκειμένω), πολλώ δε μάλλον όταν πρόκειται για έλεγχο από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης, όπως ο διενεργηθείς από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού στην υπό κρίση περίπτωση, στα πλαίσια του οποίου δεν είναι άλλωστε υποχρεωτική, όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση, η κοινοποίηση (ενημέρωση) του φορολογούμενου-ελεγχόμενου της οικείας εντολής ελέγχου πριν την έναρξη του ελέγχου, ώστε να μπορεί ενδεχομένως να τεθεί το όποιο ζήτημα δημιουργίας τυχόν ανασφάλειας και αβεβαιότητας στον ελεγχόμενο από τον διαρκούντα (εκτεινόμενο σε) ένα τέτοιο διάστημα (δύο ετών) φορολογικό έλεγχο και από την αναμονή για τυχόν έκδοση καταλογιστικών πράξεων (πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου) τρία έτη μετά την έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου. Συνεπώς, ο τρίτος αυτός (υπό (γ)) ισχυρισμός προβάλλεται αορίστως από τον προσφεύγοντα, η αόριστη δε προβολή του έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί στην ουσία του. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, σ' ό,τι μεν αφορά στους δύο πρώτους (υπό (α) και (β)) ως άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, σ' ό,τι δε αφορά στον τρίτο (υπό (γ)) ως άνω ισχυρισμό του, να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις τέσσερις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008: «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.» Με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3842/2010 προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 εδάφιο β', σύμφωνα με το οποίο: «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 προέλευσης 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 προσθήκη του ως άνω νέου εδαφίου του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 με το ν. 3842/2010 δεν καθιερώθηκε νέα πηγή εισοδήματος και με αυτή την έννοια δε φορολογήθηκε το πρώτον, από το χρονικό σημείο έναρξης της ισχύος της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3842/2010 και εφεξής, κάποιο νέο τυχόν είδος εισοδήματος, αλλά απλώς καθορίστηκε, όπως ορθά επισημαίνεται με την με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1095/2011 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, που παραπέμπει κατά τούτο στην Εισηγητική Έκθεση επί της νέας αυτής διάταξης, «*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.*» Από την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, δηλαδή πριν την προσθήκη του νέου εδαφίου, θα μπορούσε, όπως ορθά διευκρινίστηκε με την ως άνω ερμηνευτική εγκύκλιο, «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 παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά», κάτι που επιβεβαιώθηκε και με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης).

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ./1.7.2015 απόφαση του Δευτεροβάθμιου Πειθαρχικού Συμβουλίου (ΔΠΣ) του Υπουργείου Εσωτερικών & Διοικητικής Ανασυγκρότησης αθώωθηκε των αποδιδόμενων σε αυτόν πειθαρχικών παραπτωμάτων, στην απόφαση δε αυτή διαλαμβάνονται ως αιτιολογία σειρά πραγματικών περιστατικών και λοιπών δεδομένων (και κυρίως τη σκέψη της εισηγήτριας της υπόθεσης ότι οι δαπάνες που πραγματοποίησε ο εγκαλούμενος (ήδη προσφεύγων) κατά το έτος 2008 καλύπτονται από εμφανή εισοδήματά του και συγκεκριμένα από δηλωθέντα εισοδήματα των ετών 1999-2007), τα οποία έγιναν δεκτά από το ΔΠΣ και τα οποία όμως δεν έλαβε υπόψη της η Δ.Ο.Υ. Χολαργού κατά τη σύνταξη της υπό κρίση από 14.9.2016 έκθεσης ελέγχου της και την έκδοση και την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων (παρότι ο ίδιος της υπέβαλε με το υπ' αριθμ./15.6.2016 σημείωμα απόψεών του επικυρωμένο αντίγραφο της εν λόγω αθωωτικής απόφασης του ΔΠΣ, παραπέμποντας στις διαπιστώσεις και στα συμπεράσματα της υπ' αριθμ./2011 Έκθεσης Ελέγχου Περιουσιακής Καταστάσεως του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, η οποία όμως μετά και από την έκδοση της ως άνω απόφασης του ΔΠΣ έχει κατ' ουσίαν ακυρωθεί, άλλως εξαφανισθεί, και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν πλημμελώς αιτιολογημένες, επί τη βάσει λανθασμένης ως προς τα πραγματικά περιστατικά και διαπιστώσεις τρίτων οργάνων παρουσίας γεγονότων και κρίσεων στα οποία βασίστηκε η φορολογική αρχή, που υφίσταντο το χρόνο του ελέγχου έκθεσης ελέγχου, έχουν δε εκδοθεί κατά παράβαση των αρχών της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη προς την διοίκηση, δεδομένου ότι δε νοείται σε ευνοούμενο κράτος να επιχειρείται η επιδείνωση

της θέσης του φορολογουμένου μέσω της απόκρυψης και κατ' ουσίαν κατάργησης κρισίμων και ευνοϊκών για τον φορολογούμενο στοιχείων, όπως η προαναφερθείσα απόφαση του ΔΠΣ. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί καταρχήν, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ./1.7.2015 απόσπασμα πρακτικού - απόφαση του ΔΠΣ, ο προσφεύγων κρίθηκε αθώος των αποδιδόμενων σε αυτόν πειθαρχικών παραπτώματων. Ανεξαρτήτως όμως του γεγονότος ότι, όπως ορθά επισημαίνει στις απόψεις του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η απόφαση του ΔΠΣ αφορά μόνο την απόδοση ή μη πειθαρχικών ευθυνών, η εισηγήτρια της υπόθεσης εισηγείται μεν ότι οι δαπάνες που πραγματοποίησε ο εγκαλούμενος (ήδη προσφεύγων) κατά το έτος 2008 καλύπτονται από εμφανή εισοδήματά του και συγκεκριμένα από δηλωθέντα εισοδήματα των ετών 1999-2007, ο έλεγχος όμως της Δ.Ο.Υ. Χολαργού θέτει ένα διαφορετικό θέμα σε σχέση με εκείνο που θίγει η εισηγήτρια του ΔΠΣ, ότι δηλαδή οι αγορές μετοχών εντός του 2008 συνολικού ύψους 196.618,00 € (τις οποίες μάλιστα προσδιόρισε σε χαμηλότερο ύψος (196.618,00 €) από εκείνο, στο οποίο τις προσδιόρισε η εισηγήτρια του ΔΠΣ (231.659,00 €)) δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν μέσω αντίστοιχων αναλήψεων από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Με άλλα λόγια ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προχωρά τις ελεγκτικές του ενέργειες ένα βήμα πιο πέρα από τις ελεγκτικές ενέργειες-διασταυρώσεις, στις οποίες προέβη η εισηγήτρια του ΔΠΣ, μη αρκούμενος στο αν η ως άνω δαπάνη αγοράς μετοχών εντός του 2008 καλύπτεται από δηλωθέντα εισοδήματα, αλλά ερευνώντας περαιτέρω τον τρόπο, με τον οποίο ο προσφεύγων προέβη στην εν λόγω δαπάνη (μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με μετρητά), ώστε να διαπιστώσει αν τα χρηματικά μέσα που χρησιμοποίησε-διέθεσε ο προσφεύγων αντιστοιχούν σε δηλωθέντα εισοδήματά του ή όχι. Από τη διαπίστωση του ελέγχου ότι η εν λόγω δαπάνη δεν προκύπτει ότι έγινε από αντίστοιχες αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος συνάγεται ότι α) ο προσφεύγων δεν προέβη στην αγορά των μετοχών με ανάληψη/αναλήψεις χρηματικών ποσών από τραπεζικό/τραπεζικούς του λογαριασμό/λογαριασμούς και είτε κατάθεσή τους σε τρίτο (όχι δικό του) τραπεζικό λογαριασμό είτε απόδοσή τους στον πωλητή, β) ο προσφεύγων δεν προέβη στην αγορά των μετοχών με μεταφορά χρηματικών ποσών από τραπεζικό του λογαριασμό σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό, και συνεπώς γ) ο προσφεύγων προέβη στην αγορά των μετοχών με χρηματικά ποσά που δεν είχε κατατεθειμένα σε τραπεζικό του λογαριασμό, τα οποία ο προσφεύγων κλήθηκε να δικαιολογήσει από πού προέρχονται (την πηγή/προέλευσή τους) και συγκεκριμένα αν προέρχονται από δηλωθέντα εισοδήματά του, αλλά, επειδή δεν μπόρεσε να αποδείξει κάτι τέτοιο, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κατέληξε στο συμπέρασμα ότι προέρχονται από μη δηλωθέντα εισοδήματά του, συνεπώς συνιστούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, που προσauξάνει τα λοιπά εισοδήματά του του έτους 2008 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 (έμμεση απόδειξη της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, σύμφωνα και με τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης)), και του καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος πλέον των νόμιμων προσauξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προσδιορίζει το ύψος των αγορασθεισών μετοχών εντός του 2008 χαμηλότερα σε σχέση με την εισηγήτρια του ΔΠΣ, ξεπερνά το στάδιο των ελεγκτικών ενεργειών της εισηγήτριας του ΔΠΣ και θέτει ένα διαφορετικό θέμα, το οποίο το αιτιολογεί πλήρως και επαρκώς

και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα εσφαλμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, αφού η αιτιολογία τους στηρίζεται σε άλλη βάση από αυτή που υπολαμβάνει ο προσφεύγων με τον εδώ εξεταζόμενο τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*, σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...]. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.»*. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008: *«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' περ. γ' υποπερ. ββ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008: *«Η δήλωση υποβάλλεται [...] μέχρι την 1^η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους. Κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται: α) [...]. β) [...]. γ) Μέχρι τις 2 Μαΐου του οικείου οικονομικού έτους όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνεται: αα) [...]. ββ) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.»*

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τις διαφορές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις τέσσερις προσβαλλόμενες πράξεις και **δεδομένου** ότι αυτές **οφείλονται σε ανακρίβεια των υποβληθεισών υπ' αριθμ. /13.2.2007, /10.1.2007, /10.1.2007 και /31.12.2009**, αντίστοιχα για τις τέσσερις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008, **σχετικών δηλώσεων** φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του προσφεύγοντος, ισχύει 10ετής παραγραφή, που αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για υποβολή των σχετικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Συνεπώς, **α)** για την ελεγχθείσα περίοδο **01.01.2002-31.12.2002** η παραγραφή έληγε, καταρχήν, στις **31.12.2013**, **β)** για την ελεγχθείσα περίοδο **01.01.2003-31.12.2003** η παραγραφή έληγε, καταρχήν, στις **31.12.2014**, **γ)** για την ελεγχθείσα περίοδο **01.01.2005-31.12.2005** η παραγραφή έληγε, καταρχήν, στις **31.12.2016** και **δ)** για την ελεγχθείσα περίοδο **01.01.2008-31.12.2008** η παραγραφή λήγει, καταρχήν, στις **31.12.2019**.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ. /2016 και /2016 προσβαλλόμενων πράξεων: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, **παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη** πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4141/2013 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η δυνατότητα του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις επιβολής του φόρου και λοιπές καταλογιστικές πράξεις με σχετική χρονική άνεση με αποτέλεσμα την αύξηση της βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων και τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, την ιδιαίτερη, για τα δημοσιονομικά δεδομένα της χώρας, χρονική αυτή περίοδο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ. /2016 και /2016 προσβαλλόμενων πράξεων: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 **παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή [...].»,στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4337/2015 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δίνεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να ολοκληρώσει (με τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο για την εφαρμογή της Φορολογικής Δικαιοσύνης), σημαντικές υποθέσεις φορολογίας σε πολλά φορολογικά αντικείμενα (εισόδημα,

ΦΠΑ, κεφάλαιο, ακίνητη περιουσία κ.λ.π.), καθώς και υποθέσεις διαφθοράς, οι οποίες πρέπει να ελεγχθούν φορολογικά για να τεκμηριωθούν τα ανάλογα αδικήματα. Στις υποθέσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται: -Περιπτώσεις για τις οποίες έχουν ξεκινήσει ελεγκτικές διασταυρώσεις και έρευνες, με βάση δεδομένα τα οποία χορήγησαν υπηρεσίες άλλων χωρών στο πλαίσιο διεθνών συμβάσεων. Πολλές από αυτές τις υποθέσεις έχουν απασχολήσει σημαντικά την κοινή γνώμη και πρέπει να ολοκληρωθούν για προφανείς λόγους και με δεδομένο το τεκμήριο αθωότητας για τους εμπλεκόμενους. -Σημαντικές υποθέσεις για τις οποίες έχουν ήδη ξεκινήσει οι ελεγκτικές ενέργειες, έχουν ζητηθεί στοιχεία από τράπεζες και άλλες υπηρεσίες και αναμένουμε τις απαντήσεις για να ολοκληρωθούν οι έλεγχοι.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από την από 14.9.2016 έκθεση ελέγχου, είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ. πρωτ./1151/29.12.2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας (σκέψη 28 της απόφασης), «...η διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποχρεώσεων των ιδιωτών, που καθίσταται μακρύτερος σε σχέση με το χρόνο της παραγραφής των αξιώσεών τους έναντι του Δημοσίου, εισάγει επιτρεπτή υπέρ του Δημοσίου προνομιακή μεταχείριση, διότι αποβλέπει τόσο στην πάταξη της φοροδιαφυγής, παρέχοντας τη χρονική ευχέρεια στη φορολογική αρχή να προβαίνει σε ολοκληρωμένους και ενδεδειγμένους ελέγχους, εκτεινόμενους σε περισσότερα οικονομικά έτη, όσο και στην ορθή άσκηση της δημόσιας εξουσίας, μέσω της διαφυλάξεως της δημοσιονομικής ισορροπίας και της περιουσίας του Κράτους, προς τον σκοπό εκπληρώσεως των κατά το Σύνταγμα και τους νόμους υποχρεώσεών του έναντι των πολιτών και, ως εκ τούτου, δεν αντίκειται στο άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος (πρβλ. ΑΕΔ 1, 25/2012, ΣτΕ 21, 1254/2015, κ.ά.). Η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, επίσης, από το γεγονός ότι το Ελληνικό Κράτος έχει διέλθει από διαδοχικές, σοβαρές δημοσιονομικές κρίσεις, οι οποίες έχουν διαρκέσει για μεγάλα χρονικά διαστήματα και των οποίων οι επιπτώσεις επεκτείνονται σε περιόδους κατά τις οποίες η οικονομική κατάσταση βελτιώνεται και οι συγκυρίες είναι ευνοϊκές για την ανάπτυξη της Χώρας (πρβλ. ΑΕΔ 25/2012). Ενόψει τούτου, η διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών οφειλών των ιδιωτών υπαγορεύεται και από την ανάγκη προστασίας της δημοσιονομικής ευσταξίας, στη δημιουργία της οποίας συμβάλλουν με την καταβολή φόρων οι φορολογούμενοι πολίτες (πρβλ. ΣτΕ 440/2015). Ενόψει τούτων, από την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων δεν προκαλείται παραβίαση ούτε του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α., διότι οι ως άνω ρυθμίσεις αποβλέπουν, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, στην εξυπηρέτηση του προαναφερόμενου σκοπού επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος, η ζημία δε που υφίστανται οι φορολογούμενοι δεν είναι τέτοιας εκτάσεως, ώστε να θίγεται ο πυρήνας της αξιώσεώς τους για παροχή αποτελεσματικής έννομης προστασίας (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2114/2014). Ακολούθως, οι προαναφερόμενες διατάξεις είναι σαφείς, καθόσον η διατύπωσή τους επιτρέπει στον ερμηνευτή, ήτοι τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο και τη φορολογική αρχή όσο και το Δικαστήριο, να κατανοήσει τον ρυθμιστικό σκοπό τους, που είναι, εν προκειμένω, η μετατόπιση κατά ένα έτος της λήξεως του χρόνου παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, σε ορισμένες κατηγορίες φορολογικών υποθέσεων. Άλλωστε, η διατύπωση των διατάξεων αυτών είναι

πανομοιότυπη κατ' έτος και επαναλήφθηκε αυτούσια στην επόμενη χρονικά ρύθμιση του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 (Α' 249). Περαιτέρω, οι εν λόγω διατάξεις δεν καθίστανται ασαφείς και ατελείς, εκ μόνου του λόγου ότι σε αυτές δεν γίνεται διαφοροποίηση μεταξύ των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου που παραγράφονται το πρώτον εντός του κρίσιμου έτους (π.χ. έως τις 31.12.2008) και αυτών για τις οποίες ήδη δόθηκε παράταση της παραγραφής έως π.χ. τις 31.12.2008. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η διατύπωσή τους είναι διφορούμενη και δεν «επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή», όπως απαιτείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. ΔΕΚ 30.1.1985, Επιτροπή κατά Δανίας, υποθ. 143/1983, Συλ. 1985.427 κ.ά.) και, επομένως, δεν συντρέχει περίπτωση παραβίασης των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (ανεξαρτήτως του ότι η τελευταία αυτή αρχή έχει διαφορετικό περιεχόμενο). Επομένως, όλοι οι περί του αντιθέτου λόγοι της προσφυγής είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι. Ακολούθως, το άρθρο 281 ΑΚ δεν έχει εφαρμογή στο δημόσιο δίκαιο (ΣΤΕ 596/2007, 564/2006 κ.ά.), άρα δεν τίθεται θέμα παραβιάσεώς του, όπως άλλωστε ούτε των άρθρων 247 και 275 ΑΚ, τα οποία, επίσης, δεν έχουν εν προκειμένω έδαφος εφαρμογής, καθόσον αφενός ισχύουν οι ειδικές διατάξεις των φορολογικών νόμων, αφετέρου δεν τίθεται ζήτημα μεταβολής των προϋποθέσεων της παραγραφής με δικαιοπραξία. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου λόγος της προσφυγής είναι απορριπτέος ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης νομικής προϋποθέσεως. Τέλος, ο λόγος ότι οι διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής αντιστρατεύονται τους μνημονιακούς στόχους είναι απορριπτέος ως απaráδεκτος, καθόσον από τη συνταγματική αρχή της διακρίσεως των εξουσιών συνάγεται ότι η ουσιαστική εκτίμηση του δημόσιου συμφέροντος ανήκει στη νομοθετική ή, κατά περίπτωση, στην εκτελεστική εξουσία και μόνον η υπέρβαση των ακραίων ορίων της «διακριτικής τους εξουσίας» εμπίπτει στο πεδίο του ελέγχου νομιμότητας, τον οποίο ασκεί ο δικαστής (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 2151/2015 σκ. 16).»

Επειδή, όπως προκύπτει από την εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013 και του άρθρου 22 ν. 4337/2015, όπως αμφότερες ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 και/2016 προσβαλλόμενων πράξεων, α) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2002, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2013, παρατάθηκε διαδοχικά με τις δύο ως άνω διατάξεις μέχρι τις 31.12.2016 και β) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2003, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2014, παρατάθηκε με την πρώτη εκ των ως άνω διατάξεων (του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013) μέχρι τις 31.12.2016.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες σχετικές Αιτιολογικές Εκθέσεις των νόμων, με τους οποίους παρατάθηκαν οι προθεσμίες παραγραφής ορισμένων φορολογικών υποθέσεων, οι σχετικές παρατάσεις ήταν αναγκαίες είτε λόγω της ιδιαίτερης δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας είτε λόγω της ιδιαίτερης σημασίας ορισμένων φορολογικών υποθέσεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι ως άνω παρατάσεις της παραγραφής για τις χρήσεις (ελεγχθείσες περιόδους) 2002 και 2003 τελούν σε συμφωνία με το γενικότερο πλαίσιο για τις παρατάσεις παραγραφών που διαγράφηκε με την απόφαση 1623/2016 (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι: «...η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις

διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος [...] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου [...], επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων [...] και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους [...]. Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβάλλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, **δύνатаι, δε, κατ' εξαίρεση - υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων -, η οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, να παραταθεί.** Η παραγραφή αυτή **πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια,** δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε, αφενός, να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους μεν φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας- και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, το δε Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων ποσών προστίμων [...].»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση αρχικών φύλλων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κ.λπ. μέχρι και τη χρήση 2008 έχει οριστικά παραγραφεί. Ο ισχυρισμός του όμως αυτός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από την από 14.9.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ο προσφεύγων υπέβαλε, για τις τέσσερις κρίσιμες ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008, δηλώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (και συγκεκριμένα τις υπ' αριθμ./13.2.2007,/10.1.2007,/10.1.2007 και/31.12.2009 δηλώσεις), οι οποίες παρελήφθησαν κανονικά, πλην όμως αποδείχθηκε, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ανακριβείς λόγω μη δήλωσης εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα. Συνεπώς, και ανεξαρτήτως του ζητήματος της τυχόν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. β' ν. 4174/2013, ως προς το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος (εξουσίας) του Δημοσίου για τη (δι)ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και πρόσθετων φόρων για τις τέσσερις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους, εφαρμοστέα είναι η δεκαετής (10ετής)

παραγραφή που προβλέπεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β' ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περ. β' ν. 2238/1994 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά τις τέσσερις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους), όπως η παραγραφή αυτή παρατάθηκε για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002 και 01.01.2003-31.12.2003 με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 37 παρ. 5 ν. 4141/2013 και 22 ν. 4337/2015, όπως αμφότερες ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 και/2016 προσβαλλόμενων πράξεων, κατά τις ειδικότερες ως άνω αναλύσεις και κατά περίπτωση. Υπό αυτό το πρίσμα, τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης των τεσσάρων προσβαλλόμενων πράξεων (14.9.2016) όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησής τους (22.9.2016) το δικαίωμα (εξουσία) του Δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και πρόσθετων φόρων, καθώς και την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων επιβολής φόρου, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή για καμία από τις υπό κρίση ελεγχθείσες περιόδους (01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008), αφού η εφαρμοστέα στην υπό κρίση περίπτωση 10ετής παραγραφή έληγε για τις μεν πρώτες τρεις περιόδους, κατόπιν νόμιμων παρατάσεων (όπως ορθά κρίθηκε και με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας), στις 31.12.2016, για δε την τέταρτη λήγει στις 31.12.2019, απορριπτομένων των ειδικότερων ισχυρισμών του προσφεύγοντος α) ότι ο νομοθέτης, στις περιπτώσεις που θέλησε να διαλάβει στην εκάστοτε ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής και τις περιπτώσεις ήδη παραταθεισών προθεσμιών παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα, σαφώς και ειδικώς το όρισε, κι αυτό, γιατί, απεναντίας και σε αντίθεση με πολλές αποφάσεις τακτικών διοικητικών δικαστηρίων που αντιλαμβάνονται εσφαλμένα τη στενή ερμηνεία των φορολογικών νόμων, οι διατάξεις περί παράτασης των προθεσμιών παραγραφής, ως εκ της γενικότητας της διατύπωσής τους, καταλαμβάνουν και τις ήδη παραταθείσες με προγενέστερα νομοθετήματα προθεσμίες παραγραφής, κάτι που, αν δεν το ήθελε ο φορολογικός νομοθέτης, τότε μόνο θα το όριζε ρητά (γεγονός που κατά τα λοιπά φαίνεται και λογικό για έναν φορολογικό νομοθέτη), β) ότι η άποψη περί μη εφαρμογής της εκάστοτε παράτασης των προθεσμιών παραγραφής και σε ήδη παραταθείσες με προγενέστερα νομοθετήματα προθεσμίες παραγραφής συμπορεύεται προεχόντως με τις εκ της αρχής του κράτους δικαίου ευθέως συναγόμενες επί μέρους συνταγματικές αρχές της νομικής ασφάλειας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης ιδίως εκ των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος, δεδομένου μάλιστα ότι και το ΔΕΚ στο όνομα των αρχών «της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας των ιδιωτών» επιβάλλει στα Κράτη μέλη τη σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου, αφού άλλωστε η «μη διφορούμενη διατύπωση επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή και στα δικαστήρια να ελέγχουν την τήρηση των κανόνων αυτών», κι αυτό, γιατί, όπως κρίθηκε άλλωστε ήδη με την προπαρατεθείσα ορθή υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας, οι προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 37 παρ. 5 ν. 4141/2013 και 22 ν. 4337/2015 είναι σαφείς, αφού η διατύπωσή τους επιτρέπει στον ερμηνευτή, ήτοι τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο και τη φορολογική αρχή όσο και στα δικαστήρια, να κατανοήσουν το ρυθμιστικό σκοπό τους, που είναι, εν προκειμένω, η μετατόπιση κατά δύο και ένα έτη αντίστοιχα της λήξης του χρόνου παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, σε ορισμένες

κατηγορίες φορολογικών υποθέσεων και, περαιτέρω, οι εν λόγω διατάξεις δεν καθίστανται ασαφείς από μόνο το λόγο ότι σε αυτές δε γίνεται διαφοροποίηση μεταξύ των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου που παραγράφονται το πρώτον εντός του κρίσιμου έτους και αυτών, για τις οποίες ήδη δόθηκε παράταση της παραγραφής, ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η διατύπωσή τους είναι διφορούμενη και δεν «επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή και στα δικαστήρια να ελέγχουν την τήρηση των κανόνων αυτών», όπως απαιτείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, επομένως, δε συντρέχει περίπτωση παραβίασης των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (ανεξαρτήτως του ότι η τελευταία αυτή αρχή έχει διαφορετικό περιεχόμενο), και γ) ότι εκ του επισπευθέντος εις βάρος του ελέγχου δεν προέκυψε σε κάποια από τις ελεγχθείσες περιόδους οποιαδήποτε ανακρίβεια των δηλώσεων του, καθώς τα ποσά που του καταλογίσθηκαν για προσαύξηση περιουσίας κατά τα έτη 2005 και 2008 αφορούν σε αγορές μετοχών και πρώτης κατοικίας, τα οποία δε δηλώνονταν στις οικείες δηλώσεις, κι αυτό, γιατί η διαπιστωθείσα ανακρίβεια των δηλώσεων του δεν έγκειτο σε αυτό, αλλά στη μη δήλωση (απόκρυψη) εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι καταλογίστηκε σε βάρος του εισόδημα από δήθεν προσαύξηση περιουσίας για αγορά μετοχών κατά τη χρήση 2005, ύψους 28.826,06 €, ως και κατά τη χρήση 2008, ύψους 196.618,00 €, καθώς και εισόδημα από δήθεν προσαύξηση περιουσίας για αγορά τριών ακινήτων το έτος 2008, μεταξύ αυτών και η αγορά πρώτης κατοικίας του, με το μη νόμιμο και αντιστρατευόμενο τους κανόνες των συναλλαγών και τα διδάγματα της λογικής σκεπτικό ότι η αγορά τους δεν προκύπτει από αντίστοιχες αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς, ισχυρίζεται δε ότι ο ισχυρισμός αυτός του ελέγχου είναι μη νόμιμος, καθόσον δε στηρίζεται σε καμία απολύτως φορολογική ή άλλη διάταξη, είναι δε απορίας άξιο εάν και πού ανεύρε η Δ.Ο.Υ. Χολαργού φορολογική διάταξη, στην οποία να προβλέπεται ότι η αγορά μετοχών αποτελεί τεκμήριο και πρέπει να δικαιολογείται από αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς και μάλιστα της ίδιας χρήσης, δεδομένου ότι τέτοια διάταξη ουδέποτε υπήρξε, δεδομένου μάλιστα ότι η αγορά μετοχών πριν το 2003 ελεγχόταν μόνον εξ απόψεως τεκμηρίων και ως προς την φορολογία εισοδήματος «πόθεν έσχες». Ο ισχυρισμός του όμως αυτός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί στηρίζεται σε εσφαλμένη υπόθεση και συγκεκριμένα αφού, όπως ήδη εκτέθηκε αναλυτικά ανωτέρω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του τέταρτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού θέτει το ζήτημα ότι οι αγορές μετοχών εντός του 2005 συνολικού ύψους 28.826,06 € και εντός του 2008 συνολικού ύψους 196.618,00 € δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν μέσω αντίστοιχων αναλήψεων από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Με άλλα λόγια ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προβαίνει σε εξειδικευμένη ελεγκτική έρευνα, μη αρκούμενος στο αν ενδεχομένως, στα πλαίσια των διατάξεων περί τεκμηρίων και πόθεν έσχες, οι ως άνω δαπάνες αγοράς μετοχών εντός του 2005 και του 2008

καλύπτονται από δηλωθέντα εισοδήματα, αλλά ερευνώντας περαιτέρω τον τρόπο, με τον οποίο ο προσφεύγων προέβη στις εν λόγω δαπάνες (μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με μετρητά), ώστε να διαπιστώσει αν τα χρηματικά μέσα που χρησιμοποίησε-διέθεσε ο προσφεύγων αντιστοιχούν σε δηλωθέντα εισοδήματά του ή όχι, **κινούμενος δηλαδή στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994**. Από τη διαπίστωση του ελέγχου ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν προκύπτει ότι έγιναν από αντίστοιχες αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος συνάγεται ότι α) ο προσφεύγων δεν προέβη στην αγορά των μετοχών με ανάληψη/αναλήψεις χρηματικών ποσών από τραπεζικό/τραπεζικούς του λογαριασμό/λογαριασμούς και είτε κατάθεσή τους σε τρίτο (όχι δικό του) τραπεζικό λογαριασμό είτε απόδοσή τους στον πωλητή, β) ο προσφεύγων δεν προέβη στην αγορά των μετοχών με μεταφορά χρηματικών ποσών από τραπεζικό του λογαριασμό σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό, και συνεπώς γ) ο προσφεύγων προέβη στην αγορά των μετοχών με χρηματικά ποσά που δεν είχε κατατεθειμένα σε τραπεζικό του λογαριασμό, τα οποία ο προσφεύγων κλήθηκε να δικαιολογήσει από πού προέρχονται (την πηγή/προέλευσή τους) και συγκεκριμένα αν προέρχονται από δηλωθέντα εισοδήματά του, αλλά, επειδή δεν μπόρεσε να αποδείξει κάτι τέτοιο (ούτε και το αποδεικνύει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, αλλά ούτε καν επιχειρεί να το κάνει, προβάλλοντας κάποιο σχετικό ισχυρισμό), ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κατέληξε στο συμπέρασμα ότι προέρχονται από μη δηλωθέντα εισοδήματά του, συνεπώς συνιστούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, που προσαυξάνει τα λοιπά εισοδήματά του των ετών 2005 και 2008 αντίστοιχα **κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994** (έμμεση απόδειξη της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, σύμφωνα και με τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης)), και του καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης. Για δε την αγορά ακινήτων συνολικού ύψους 203.659,70 € (μείον 150.000,00 € λόγω ληφθέντος δανείου = 53.659,70 €) ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού διαπιστώνει ότι η σχετική δαπάνη (53.659,70 €) δεν καλύπτεται από τα εισοδήματα του προσφεύγοντος κι ούτε έχει δηλωθεί στην οικεία δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος, και εξ αυτών των λόγων καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτή καλύφθηκε με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, **κατ' εφαρμογή όμως επίσης των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994** (έμμεση απόδειξη της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, σύμφωνα και με τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης)) και όχι εκείνων περί τεκμηρίων ή πόθεν έσχες. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού στηρίζει την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων σε άλλη βάση από αυτή που υπολαμβάνει ο προσφεύγων με τον εδώ εξεταζόμενο έκτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του και δη εντός του πλαισίου που διαγράφηκε ορθά και σαφώς με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης), με αποτέλεσμα να μην τίθεται ούτε θέμα αναδρομικής φορολόγησης απαγορευόμενης από το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η συμπεροβαλλόμενη από 14.9.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και εντεύθεν οι βάσει αυτής εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις βρίθουν σφαλμάτων, λογικών αλμάτων, κενών και αντιφάσεων, και για το λόγο αυτό είναι ακυρωτές. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως εκτέθηκε ήδη παραπάνω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, στην υπό κρίση περίπτωση η συμπεροβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 14.09.2016 έκθεση ελέγχου είναι αναλυτική και εμπεριστατωμένη και περιέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αφού περιέχει με σαφήνεια και εξειδικευμένα όλα εκείνα τα στοιχεία που δικαιολογούν την προσαύξηση των συνολικών εισοδημάτων του προσφεύγοντος με την προσθήκη εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού και συγκεκριμένα α) αναφέρει για ποιους λόγους δε δικαιολογούνται, και συνεπώς αποτελούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, χρηματικά ποσά του προσφεύγοντος και ποιου ύψους (12.665,32 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2002-31.12.2002, 23.285,00 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2003-31.12.2003, 52.826,06 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2005-31.12.2005 και 250.277,77 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2008-31.12.2008) και για το λόγο αυτό του καταλογίζονται οι αναλογούντες φόροι πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των σχετικών υποβληθεισών δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος, β) περιέχει αναλυτικούς πίνακες αναφορικά με το πώς προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντος και τα σχετικά ποσά φόρων και προσαυξήσεων, με όλα τα στάδια που πρέπει κατά νόμον να ακολουθηθούν, και γ) δέχεται ορισμένες από τις εξηγήσεις του προσφεύγοντος που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού με το υπ' αριθμ./15.6.2016 υπόμνημά του και δεν καταλογίζει ποσά φόρου και προσαυξήσεων για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2000-31.12.2000, 01.01.2001-31.12.2001, 01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007, 01.01.2009-31.12.2009, γιατί δεν προέκυψαν ποσά για καταλογισμό, από τα οποία προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη σε πραγματικό έλεγχο της ακρίβειας ή μη των υποβληθεισών δηλώσεων του προσφεύγοντος για τις κρίσιμες περιόδους 01.01.2000-31.12.2009. Ο έλεγχος δε της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προβαίνει σε εξειδικευμένη ελεγκτική έρευνα, μη αρκούμενος στο αν η ως άνω δαπάνη αγοράς μετοχών εντός του 2008 καλύπτεται από δηλωθέντα εισοδήματα, αλλά ερευνώντας περαιτέρω τον τρόπο, με τον οποίο ο προσφεύγων προέβη στην εν λόγω δαπάνη (μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με μετρητά), ώστε να διαπιστώσει αν τα χρηματικά μέσα που χρησιμοποίησε-διέθεσε ο προσφεύγων αντιστοιχούν σε δηλωθέντα εισοδήματά του ή όχι **κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994** (έμμεση απόδειξη της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, σύμφωνα και με τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης)) και όχι μόνο συγκρίνοντας δηλωθέντα εισοδήματα και δαπάνες με προκύπτοντα από τραπεζικού λογαριασμούς χρηματικά ποσά. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού αιτιολογεί πλήρως και επαρκώς τα συμπεράσματά του και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, απορριπτομένων ως αβάσιμων των σχετικών αντίθετων ισχυρισμών του προσφεύγοντος που προβάλλει με τον εδώ εξεταζόμενο

έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, **οι οποίοι δεν απαντούν στις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού που περιέχονται στις σελ. 15-16 της υπό κρίση από 14.9.2016 έκθεσης ελέγχου της.** Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έβδομος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον όγδοο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι τόσο το σημείωμα διαπιστώσεων όσο και η συμπροσβαλλομένη από 14.9.2016 έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνουν ούτε τα ελάχιστα αναγκαία στοιχεία τεκμηρίωσης των παραβάσεων, όπως: ανάλυση ανά μερικότερο ποσό / καταθέτη / χρόνο καταθέσεως ως προς την καταλογισθείσα πίστωση ποσού 23.285,00 € για τη χρήση 2003, ανάλυση ανά είδος / εταιρική προέλευση / αριθμό / χρόνο αγοράς / επιμέρους ποσό, αγοράς των μετοχών, για τις χρήσεις 2005 και 2008, οι ανωτέρω δε ελλείψεις είναι ουσιώδεις και άγουν στην ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως εκτέθηκε ήδη παραπάνω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, στην υπό κρίση περίπτωση η συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 14.09.2016 έκθεση ελέγχου (όπως και το σημείωμα διαπιστώσεων) είναι αναλυτική και εμπειριστατωμένη και περιέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αφού περιέχει με σαφήνεια και εξειδικευμένα όλα εκείνα τα στοιχεία που δικαιολογούν την προσαύξηση των συνολικών εισοδημάτων του προσφεύγοντος με την προσθήκη εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού (βλ. σελ. 15-16 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου) και συγκεκριμένα α) αναφέρει για ποιους λόγους δε δικαιολογούνται, και συνεπώς αποτελούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, χρηματικά ποσά του προσφεύγοντος και ποιου ύψους (12.665,32 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2002-31.12.2002, 23.285,00 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2003-31.12.2003, 52.826,06 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2005-31.12.2005 και 250.277,77 € για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2008-31.12.2008) και για το λόγο αυτό του καταλογίζονται οι αναλογούντες φόροι πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των σχετικών υποβληθεισών δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος, β) περιέχει αναλυτικούς πίνακες αναφορικά με το πώς προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντος και τα σχετικά ποσά φόρων και προσαυξήσεων, με όλα τα στάδια που πρέπει κατά νόμον να ακολουθηθούν, και γ) δέχεται ορισμένες από τις εξηγήσεις του προσφεύγοντος που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού με το υπ' αριθμ./15.6.2016 υπόμνημά του και δεν καταλογίζει ποσά φόρου και προσαυξήσεων για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2000-31.12.2000, 01.01.2001-31.12.2001, 01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007, 01.01.2009-31.12.2009, γιατί δεν προέκυψαν ποσά για καταλογισμό, από τα οποία προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη σε πραγματικό έλεγχο της ακρίβειας ή μη των υποβληθεισών δηλώσεων του προσφεύγοντος για τις κρίσιμες περιόδους 01.01.2000-31.12.2009. Δεν τίθεται δε ζήτημα μη τήρησης της υποχρέωσης για πλήρη και επαρκή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και, εξ αυτού του λόγου, μη τήρησης του δικαιώματος αντίκρουσης/προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος (παράλειψη του σχετικού ουσιώδους τύπου) για το λόγο ότι ούτε η συνταγείσα

υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού ούτε το σημείωμα διαπιστώσεων δεν περιλαμβάνουν ανάλυση ανά μερικότερο ποσό / καταθέτη / χρόνο καταθέσεως ως προς την καταλογισθείσα πίστωση ποσού 23.285,00 € για τη χρήση 2003 και ανάλυση ανά είδος / εταιρική προέλευση / αριθμό / χρόνο αγοράς / επιμέρους ποσό, αγοράς των μετοχών, για τις χρήσεις 2005 και 2008, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, κι αυτό γιατί από τις προαναφερθείσες σελ. 15-16 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου προκύπτουν με απόλυτη σαφήνεια, σε συνέχεια και επί τη βάσει και της υπ' αριθμ./2011, συναφούς με την υπό κρίση υπόθεση, έκθεσης ελέγχου του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και ειδικότερα τις εμφανιζόμενες σε αυτήν διαπιστώσεις και τα σχετικά συμπεράσματα του εν λόγω ελέγχου, που παρατίθεται αυτούσια στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, τα συμπεράσματα της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί τη βάσει του δικού της αυτοτελούς ελέγχου. Για τους λόγους αυτούς, ο όγδοος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 19.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		14/09/2016	22/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2002 - 31/12/2002	11.145,49 €
2		14/09/2016	22/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2003 - 31/12/2003	20.490,80 €
3		14/09/2016	22/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2005 - 31/12/2005	46.486,92 €
2		14/09/2016	22/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2008 - 31/12/2008	219.433,26 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2003

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	5.066,13 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.079,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.145,49 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2004

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	9.314,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.176,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.490,80 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2006

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	21.130,42 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	25.356,50 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.486,92 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2009

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	99.742,39 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	119.690,87 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	219.433,26 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.