



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **16/05/2019**

Αριθμός απόφασης: **1561**

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

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

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

4. Την από 30.1.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, κατοίκου κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28/12/2018	31/12/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	17.391,43 €

β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		28/12/2018	31/12/2018	ΦΠΑ	01/01/2012 - 31/12/2012	2.836,42 €

και γ) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3		28/12/2018	31/12/2018	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015	01/01/2012 - 31/12/2012	9.366,41 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 28.12.2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.1.2019 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:

Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ)

1) Με την υπ' αριθμ. /28.12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 8.455,91 €, πλέον 7.933,64 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013) και 1.001,88 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 17.391,43 €.

Οι διαφορές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 28.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο (έτος) 01.01.2012-31.12.2012 με την προσθήκη εισοδημάτων από ελευθέρια

επαγγέλματα (ήτοι από την επαγγελματική δραστηριότητά του) ύψους 6.363,40 € και εισοδημάτων αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) ύψους 13.246,00 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (πριν την έκπτωση δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2012-31.12.2012	41.360,05 €	60.969,45 €

ΦΠΑ

2) Με την υπ' αριθμ./28.12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 1.463,58 €, πλέον 1.372,84 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013), ήτοι συνολικό ποσό 2.836,42 €.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 28.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο (έτος) 01.01.2012-31.12.2012 με την προσθήκη ποσών φορολογητέων εκροών ύψους 6.363,40 € στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2012-31.12.2012	35.305,73 €	41.669,13 €

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015

3) Με την υπ' αριθμ./28.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος **α)** δέκα (10) πρόστιμα του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015 ύψους 462,50 €, 796,84 €, 500,00 €, 750,00 €, 750,00 €, 1.473,00 €, 625,00 €, 625,00 €, 625,00 € και 625,00 €, αντίστοιχα, λόγω μη έκδοσης, εντός του 2012, δέκα (10) παραστατικών στοιχείων για αποκρυβείσες αξίες **άνω** των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυβείσες αξίες 1.850,00 €, 3.187,37 €, 2.000,00 €, 3.000,00 €, 3.000,00 €, 5.894,82 €, 2.500,00 €, 2.500,00 €, 2.500,00 € και 2.500,00 €, αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11, 12, 13, 13α, 14 και 15 π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013 και **β)** οκτώ (8) πρόστιμα του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 ύψους 266,67 €, 266,67 €, 266,67 €, 266,67 €, 266,67 €, 266,67 €, 266,67 € και 266,67 €, αντίστοιχα, λόγω μη έκδοσης, επίσης εντός του 2012, οκτώ (8) παραστατικών στοιχείων για αποκρυβείσες αξίες **κάτω** των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για

αποκρυσταλλώσιμες αξίες 350,00 €, 863,40 €, 300,00 €, 700,00 €, 1.080,86 €, 678,68 €, 1.000,00 € και 1.000,00 €, αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11, 12, 13, 13α, 14 και 15 π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο συνολικού ποσού 9.366,41 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιέχουν όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία.

Ειδικότερα, δε φέρουν υπογραφές ούτε από την ελέγκτρια ούτε από τον Τμηματάρχη ούτε από τον Υποδιευθυντή, αλλά ούτε και από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής.

Περαιτέρω, δεν προσδιορίζεται με ποιον τρόπο υπολογίσθηκαν τα επιβληθέντα ποσά, ιδίως δε δεν εξειδικεύονται οι λόγοι, για τους οποίους έχει προκύψει το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου, ενώ δεν προσδιορίζονται και δεν αιτιολογούνται επαρκώς τα ποσά, στα οποία κατέληξε ο έλεγχος ως μη δηλωθέντα εισοδήματά του.

Επιπλέον, επί του σώματος των υπ' αριθμ. και/28.12.2018 πράξεων αναγράφεται επί λέξει ότι «ο υπόχρεος υπέβαλε ανακριβείς ή/και δεν υπέβαλε δηλώσεις», με αποτέλεσμα να μην είναι σαφές σε ποια παράβαση ακριβώς αφορούν.

2.) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έλαβε πράγματι γνώση του σημειώματος διαπιστώσεων, μολονότι στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι του επιδόθηκε.

3.) Αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες οι σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου. Ειδικότερα, γενική και όλως αόριστη η αιτιολογία των φερόμενων ως διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής.

4.) Πλήρης σύγχυση ως προς τη νομιμότητα του επιδικίου ελέγχου από την άποψη της τήρησης των εφαρμοστέων διαδικαστικών διατάξεων, αφού δεν είναι σαφές ποιες είναι οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν τελικά εν προκειμένω.

5.) Πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 ως ευνοϊκότερη και η αποδοθείσα σ' αυτόν παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων κατά τη χρήση 2012 ως καταργηθείσα να κριθεί ατιμώρητη.

6.) Κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της περιουσιακής προσαύξησης είναι καταρχήν όχι ο χρόνος κατάθεσης του επίμαχου ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, αλλά ο χρόνος, κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να προσδιορίσει με αιτιολογημένη κρίση το ακριβές χρονικό σημείο, κατά το οποίο προέκυψε η επαύξηση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, προκειμένου η σχετική καταλογιστική πράξη να είναι νόμιμη.

Περαιτέρω, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος του απόδειξης της προέλευσης των υπό κρίση καταθέσεων από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακές προσαυξήσεις άγνωστης προέλευσης και συνακόλουθα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, για εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα.

Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η ύπαρξη διαφοράς μεταξύ των ελεγχθεισών τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων εισοδημάτων του αποδεικνύει ότι τα ποσά των καταθέσεων προέρχονταν από επαγγελματικές του συναλλαγές ή αποτελούσαν πρωτογενείς καταθέσεις αγνώστου προέλευσης και δεν αφορούσαν σε άλλο τύπο τραπεζικής κίνησης των σχετικών τραπεζικών λογαριασμών (π.χ. επανακαταθέσεις προγενέστερα αναληφθέντων ποσών, καταθέσεις ποσών που προϋπήρχαν στη διάθεσή του κ.λπ.).

7.) Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, αν και φέρει το βάρος απόδειξης, δεν αιτιολογεί, πολύ δε περισσότερο δεν αποδεικνύει, ότι κάθε μία από τις υπό κρίση καταθέσεις στους ελεγχθέντες τραπεζικούς του λογαριασμούς συνιστά αμοιβή για παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, προερχόμενη από την άσκηση του επαγγέλματός του, όφειλε δε να αποδείξει, κατά τρόπο τεκμηριωμένο, ότι πράγματι εισέπραξε τα υπό κρίση ποσά, και μάλιστα για το συγκεκριμένο λόγο που ισχυρίζεται, συσχετισμός όμως που δε γίνεται στην περίπτωση του.

Περαιτέρω, σ' ό,τι αφορά στις μη ονομαστικές καταθέσεις του, προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικτικά τραπεζικών καταθέσεων, από τα οποία αποδεικνύεται ότι οι καταθέσεις αυτές έχουν γίνει από τον ίδιο με βάση, καταρχάς, αναλήψεις μεγάλων χρηματικών ποσών που είχαν γίνει από τον ίδιο σε προγενέστερο χρόνο, παραθέτει δε τον ακόλουθο συνοπτικό πίνακα με εξηγήσεις για καθεμιά από τις εν λόγω καταθέσεις:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζικής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Νόμισμα	Αιτιολόγηση	Αιτιολόγηση Προσωπικών Καταθέσεων
3569			04/05/2012 13:39	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	..... ..	863,40	Π	EUR	Συνάδελφος δικηγόρος Βέροιας	-
3606			28/06/2012 11:32	ΠΡΟΪΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ	..... ..	3.000,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Επιστροφή προσωπικού δανείου
3631			18/07/2012 14:26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	24.000,00	Π	EUR	Προσωπική κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις και χρήσεις	Κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (REC ID 3598, 3601, 3607, 3616, 3624) και διαθέσιμα προηγούμενων ετών / Παραστατικό σχετ. 1α

3690	..... .....	.....	24/09/2012 13:43	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	4.000,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (REC ID 3689, 3685, 3680, 3678, 3675) και διαθέσιμα προηγούμενων ετών / Παραστατικό σχετ. 1β
3706	..... .....	.....	04/10/2012 13:04	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	2.500,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Προσωπική κατάθεση από διαθέσιμα προηγούμενων ετών / Σχετ. 1δ
3722	..... .....	.....	19/10/2012 13:38	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	1.600,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Προσωπική κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (REC ID 3717, 3714, 3711, 3708, 3709) / Παραστατικό σχετ. 1γ
3775	..... .....	.....	20/12/2012 12:09	ΣΥΜΨ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... ..	2.500,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Επιστροφή προσωπικού δανείου

Τα ποσά αυτά δικαιολογούνται να είναι στη διάθεσή του με βάση τις προγενέστερες αναλήψεις και, επιπλέον, με βάση τα εισοδήματά του από προηγούμενα έτη και τα υπόλοιπα αυτών προς ανάλωση, προσκομίζει δε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών μετά την 01.01.1996, από τον οποίο προκύπτει ότι στις 31.12.2012 υπήρχε διαθέσιμο στα χέρια του ποσό προς ανάλωση ύψους 55.152,01 €.

Επιπλέον, αναφορικά με τις αποτυπωθείσες στον ως άνω πίνακα δύο (2) ονομαστικές καταθέσεις με αιτιολογία συναλλαγής, προσκόμισε στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του εν λόγω φυσικού προσώπου, με την οποία επιβεβαιώνει ότι με τις καταθέσεις αυτές του επέστρεψε ποσό που του είχε δανείσει.

Επίσης, προσκομίζει την υπ' αριθμ. πρωτ./21.1.2019 βεβαίωση της Διεύθυνσης Μεταφορών και Επικοινωνιών της Περιφέρειας Αττικής, από την οποία προκύπτει ότι τα υπ' αριθμ. κυκλοφορίας και ΙΕΧ δεν ήταν στην κυριότητά του από τις 08.05.2007 και 02.05.2007, αντίστοιχα, και συνεπώς μη νομίμως υπολογίστηκαν στις ετήσιες τεκμαρτές του δαπάνες.

Τέλος, στην από 28.12.2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής αναφέρεται επί λέξει (σελ. 18): «...Από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων και την επεξεργασία των υπομνημάτων του ελεγχόμενου όπως αναφέρεται αναλυτικά στο κεφάλαιο διαπιστώθηκε μη έκδοση δεκαοκτώ αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 34.905,13 € παρότι ο ελεγχόμενος δήλωσε επιπλέον 28.541,73 €» και ακολούθως, με βάση τα ανωτέρω, προσδιορίζεται διαφορά εσόδων από την ατομική του επαγγελματική

δραστηριότητα ύψους 6.363,40 €, υπολόγισε δηλαδή ο έλεγχος ως επιπλέον εισοδήματά του και το ως άνω συνολικό ποσό των 5.500,00 € που, κατά τα ανωτέρω, αποτελεί επιστροφή ποσού που είχε δανείσει στον και το ως άνω ποσό των 863,40 € που κατατέθηκε μεν από το συνάδελφό του δικηγόρο Βέροιας, αλλά δεν αποτελεί αμοιβή από παροχή υπηρεσιών του προς αυτόν, όπως εσφαλμένα θεώρησε ο έλεγχος.

8.) Για σκοπούς ΦΠΑ έπρεπε να προσδιοριστούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του και όχι να ληφθούν υπόψη δίχως άλλο οι διαπιστώσεις και οι προσδιορισμοί του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Περαιτέρω, δεν υπολογίστηκε με βάση τα ποσά εκάστης κατάθεσης το ποσό ΦΠΑ που αντιστοιχούσε σε κάθε ποσό αμοιβής, αλλά καταλογίστηκε επιπλέον, μη νομίμως, πλέον του ποσού εκάστης κατάθεσης, αντίστοιχο ποσό ΦΠΑ.

9.) Εφαρμογή, σ' ό,τι αφορά στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ, ως επιεικέστερης της προσαύξησης του άρθρου 58 ν. 4174/2013 και εκείνης του άρθρου 58Α ν. 4174/2013, αντίστοιχα, χωρίς την προσθήκη του τόκου κατ' άρθρο 53 ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται**, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι **πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο**, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, **οφείλει**, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη

απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...].** 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, **τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της.** Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της**

αποδιδόμενη παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «1. [...]. 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. [...]. 5. [...].»

Ως προς τους πρώτο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): **«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): **«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 του προσδιορισμού φόρου.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β'-δ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): **«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 εδ. α' και εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): **«Η [...] πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από το Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής (31.12.2018): *«Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν [...] τον προσδιορισμό φόρου [...], εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 3-4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής (31.12.2018): *«3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος [...] καλείται εγγράφως [...] να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων [...], με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 173 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): *«Το αντίγραφο του εγγράφου έχει την αποδεικτική δύναμη του πρωτοτύπου, αν η ακρίβειά του βεβαιώνεται από αρμόδιο προς τούτο υπάλληλο.»*

Επειδή, με τον **πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **πρώτον**, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιέχουν όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία και ειδικότερα δε φέρουν υπογραφές ούτε από την ελέγκτρια ούτε από τον Τμηματάρχη ούτε από τον Υποδιευθυντή, αλλά ούτε και από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τα φωτοαντίγραφα των τριών ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων που περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης προκύπτει σαφώς πως και οι τρεις πράξεις φέρουν τις υπογραφές τόσο της ελέγκτριας και του Τμηματάρχη όσο και του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, σε συμφωνία με τα οριζόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 37 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018)), τα όποια δε ακριβή αντίγραφα έχουν εκδοθεί από τα πρωτότυπα κείμενα των πράξεων, νομίμως και αρμοδίως υπογεγραμμένα και σφραγισμένα με την επίσημη σφραγίδα του Κράτους, έχουν την ίδια αποδεικτική δύναμη με εκείνη του πρωτοτύπου (άρθρο 173 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999, αναλογικά εφαρμοζόμενο) και συνεπώς δεν απαιτείται να φέρουν τις υπογραφές των ως άνω προσώπων (ελέγκτριας, Τμηματάρχη, Υποδιευθυντή, Προϊσταμένου), προκειμένου να είναι ισχυρά, των πρωτοτύπων κειμένων φυλασσομένων στο αρχείο της εκδούσας Υπηρεσίας, ώστε να μπορούν να εκδίδονται από αυτά, με ασφάλεια και βεβαιότητα, ακριβή αντίγραφα. Για τους λόγους αυτούς, ο **πρώτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τον **πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **δεύτερον**, ότι με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις δεν προσδιορίζεται με ποιον τρόπο υπολογίσθηκαν τα επιβληθέντα ποσά, ιδίως δε δεν εξειδικεύονται οι λόγοι, για τους οποίους

έχει προκύψει το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου, κατά παράβαση των οριζόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013 (όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018)), ενώ δεν προσδιορίζονται και δεν αιτιολογούνται επαρκώς τα ποσά, στα οποία κατέληξε ο έλεγχος ως μη δηλωθέντα εισοδήματά του, περαιτέρω δε με τον **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι σε καμιά από τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής δε διαλαμβάνεται η κατά το Σύνταγμα και τις ειδικότερες διατάξεις των άρθρων 28, 62 παρ. 3 και 64 ν. 4174/2013 απαραίτητη αυτοτελής αιτιολογία, ενώ και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου ΦΕΦΠ και ΦΠΑ περιλαμβάνονται μόνο πίνακες με τον τίτλο «προσδιορισμός αποτελεσμάτων», χωρίς καμία ειδικότερη ανάλυση. Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί **αφενός** στις υπ' αριθμ./28.12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ και υπ' αριθμ./28.12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, στη δεύτερη σελίδα τους, παρατίθεται ανάλυση περί του τρόπου υπολογισμού του καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου και των προβλεπόμενων κατά νόμον προσαυξήσεων (πλέον των όποιων λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών, π.χ. ΕισφΑλληλ), ενώ στην πρώτη σελίδα γίνεται ρητά παραπομπή στην οικεία έκθεση ελέγχου, όπου στις μεν σελίδες 19-20 (Ενότητες 7 και 8) της έκθεσης ελέγχου ΦΕΦΠ και 13 (Ενότητες 7 και 8) της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, αντίστοιχα, περιγράφεται με λεπτομέρεια ο **τρόπος υπολογισμού** του εκάστοτε καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου, στις δε σελίδες 14-19 (Ενότητα 6) της πρώτης και 8-12 (Ενότητα 6) της δεύτερης παρατίθενται οι **λόγοι**, για τους οποίους ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής προέβη στον προσδιορισμό του εκάστοτε καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου, **αφετέρου** στην υπ' αριθμ./28.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής παρατίθεται ανάλυση περί του τρόπου υπολογισμού του συνολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου προστίμου, ανά παράβαση και είδος, με αναφορά σε ειδική διάταξη του ν. 4337/2015, ενώ στην πρώτη σελίδα γίνεται ρητά παραπομπή στην οικεία έκθεση ελέγχου, όπου στις μεν σελίδες 5-6 (Ενότητες 5 και 6) περιγράφεται με λεπτομέρεια ο **τρόπος υπολογισμού** του συνολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου προστίμου, ανά παράβαση και είδος, με παραπομπή στην εκάστοτε εφαρμοστέα διάταξη του ν. 4337/2015, στις δε σελίδες 3-5 (Ενότητα 4) παρατίθενται οι **λόγοι**, για τους οποίους ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής προέβη στην επιβολή του συνολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου προστίμου. Συνεπώς, από τη συνδυασμένη ανάγνωση των προσβαλλόμενων πράξεων και των ως άνω σελίδων των οικείων από 28.12.2018 εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, αντίστοιχα, προκύπτουν σαφώς τόσο οι λόγοι, για τους οποίους ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής προέβη στον προσδιορισμό των καταλογισθέντων-οφειλόμενων φόρων και προστίμου, αντίστοιχα, όσο και ο τρόπος υπολογισμού τους, κατά τρόπο ώστε να μην καταλείπεται καμιά αμφιβολία περί αυτών (προσδιορισμού και τρόπου υπολογισμού), μη τιθεμένου επομένως κανενός ζητήματος πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων (αντίθεσής τους στα άρθρα 64, 28 παρ. 2 και 37 ν. 4174/2013) για το λόγο ότι τάχα δεν περιέχουν ούτε τους λόγους που δικαιολογούν τον προσδιορισμό των φόρων και του προστίμου ούτε τον τρόπο υπολογισμού του ποσού των φόρων και του προστίμου και

απορριπτομένου κατά τούτο α) ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος, αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν πρέπει να διαβάζονται αυτονομημένα, αλλά, όπως είναι εύλογο, πάντα σε συνδυασμό με την αιτιολογία τους, ήτοι τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία ρητά παραπέμπουν ακριβώς γι' αυτό το λόγο οι προσβαλλόμενες πράξεις, και β) ως αόριστου του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι δεν προσδιορίζονται και δεν αιτιολογούνται επαρκώς τα ποσά, στα οποία κατέληξε ο έλεγχος ως μη δηλωθέντα εισοδήματά του, και ότι η αιτιολογία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων είναι γενική, περιλαμβάνουσα μόνο πίνακες χωρίς καμία ειδικότερη ανάλυση, μη αυτοτελής και όλως αόριστη και ως εκ τούτου ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη, αφού δεν εξειδικεύεται σε τι συνίσταται η ανεπάρκεια της αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων (ήτοι της από 28.12.2018, συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενη πράξη ως συνιστώσας την αιτιολογία της, έκθεσης ελέγχου ΦΕΦΠ και της από 28.12.2018, συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενη πράξη ως συνιστώσας την αιτιολογία της, έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής) ως προς τα ποσά που προστέθηκαν στα δηλωθέντα εισοδήματά του και του προσδιορισμού των ποσών αυτών και γενικότερα από ποια συγκεκριμένα σημεία (διατυπώσεις) των εκθέσεων ελέγχου συνάγεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι γενική και όλως αόριστη, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί στην ουσία του ο ειδικότερος αυτός ισχυρισμός. Για τους λόγους αυτούς, ο **πρώτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ως άνω ειδικότερη ανάλυση, όπως ως αόριστος πρέπει να απορριφθεί και ο **τρίτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, με τον **πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **τρίτον**, ότι επί του σώματος των ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφεται επί λέξει ότι «ο υπόχρεος υπέβαλε ανακριβείς ή/και δεν υπέβαλε δηλώσεις», με αποτέλεσμα να μην είναι σαφές σε ποια παράβαση ακριβώς αφορούν. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τη στιγμή που έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα δηλώσεις ΦΕΦΠ και ΦΠΑ (αρχικές και τροποποιητικές/συμπληρωματικές) για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 είναι αυτονόητο ότι δεν τίθεται ζήτημα μη υποβολής δηλώσεων, αλλά μόνο τυχόν ανακρίβειας των ήδη υποβληθεισών δηλώσεων, συνεπώς δεν τίθεται κανένα απολύτως ζήτημα ασάφειας και αβεβαιότητας αναφορικά με το αν οι ως άνω δύο προσβαλλόμενες πράξεις συναρτώνται με μη υποβολή των οικείων φορολογικών δηλώσεων ή με ανακρίβεια ήδη υποβληθεισών τέτοιων δηλώσεων, πολύ δε λιγότερο για τον ίδιο τον προσφεύγοντα, αφού οι υποβληθείσες δηλώσεις είναι δικές του και συνεπώς ο ίδιος τελεί σε γνώση του πραγματικού γεγονότος της υποβολής τους. Για τους λόγους αυτούς, ο **πρώτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τρίτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 εμπειριστατωμένα 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το Σημείωμα Αιτιολογημένων Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 6): «Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν του δόθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του διότι δεν έλαβε το Σημείωμα Διαπιστώσεων καθώς και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων ως εκ τούτου δεν κατέστη δυνατό να τις αιτιολογήσει. Η υπηρεσία μας κοινοποίησε δια θυροκολλήσεως τα ανωτέρω, παρουσία μάρτυρα και στη δηλωθείσα στα μητρώα μας διεύθυνση κατοικίας καθώς και έδρα της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα, την Παρασκευή 7/12/2018, άρα αναφορικά με το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του ελεγχόμενου εξασφαλίστηκε αυτή, με τη ρητή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ σχετικά με την έκδοση και κοινοποίηση των φορολογικών πράξεων και ειδικότερα του άρθρου 28 του ν. 4174/2013. Σημειωτέον δε, ότι στην ίδια διεύθυνση και με τον ίδιο τρόπο κοινοποιήθηκαν στη συνέχεια οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην προκειμένη περίπτωση παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και συγκεκριμένα δεν τηρήθηκε το δικαίωμά του για ακρόασή του πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων, ειδικότερα δε ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έλαβε πράγματι γνώση του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων, μολονότι στις οικείες εκθέσεις

ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι του επιδόθηκε, με αποτέλεσμα να μην έχει τη δυνατότητα να υποβάλει τις εξηγήσεις του κατ' άρθρα 28 και 62 ν. 4174/2013, ενώ, αν πράγματι είχε κληθεί νομίμως και προσηκόντως, θα είχε προσκομίσει όλα εκείνα τα στοιχεία και έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση, καθώς επίσης ότι έχει δηλώσει και φορολογηθεί για όλα τα νομίμως κτηθέντα εισοδήματά του από κάθε πηγή και αιτία. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα από το φωτοαντίγραφο της από 07.12.2018 έκθεσης επίδοσης του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών ΦΕφπ και ΦΠΑ και του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 7 ν. 4337/2015, στην υπό κρίση περίπτωση συντάχθηκαν το υπ' αριθμ./6.12.2018 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, η υπ' αριθμ./7.12.2018 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός) ΦΕφπ, η υπ' αριθμ./7.12.2018 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός) ΦΠΑ και η υπ' αριθμ./7.12.2018 προσωρινή πράξη προσδιορισμού (προσωρινός προσδιορισμός) προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015, που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με θυροκόλληση στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού Συνεπώς, τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος υποχρέωση της Διοίκησης να καλεί τον ενδιαφερόμενο πολίτη να εκθέσει τις απόψεις του επί διοικητικής ενέργειας ή μέτρου που πρόκειται να ληφθεί σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του και συγκεκριμένα πριν τη λήψη τους, όπως η υποχρέωση αυτή έχει εξειδικευτεί στις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999 και, ειδικά στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013 και στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, απορριπτομένου ως ουσία αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε έλαβε γνώση του ως άνω οικείου σημειώματος διαπιστώσεων. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (31.12.2018): *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι επί του σώματος της ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης (στην ενδικοφανή προσφυγή αναγράφεται προφανώς εκ παραδρομής «επί του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων») αναγράφεται επί λέξει ότι: «...Έχοντας υπ' όψη: α) τις διατάξεις

των άρθρων 61-63 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), 13 παρ.2γ και 65 του ΚΤΧ, β) τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 και 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. – ν.4174/2013), γ) τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997, δ) το γεγονός ότι ο υπόχρεος υπέβαλε ανακριβείς ή/και δεν υπέβαλε δηλώσεις, ε)....», την ίδια δε ημερομηνία, κατά την οποία του κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του κοινοποιήθηκαν και οι οικείες από 31.12.2018 εκθέσεις ελέγχου, μεταξύ των οποίων και η έκθεση ελέγχου ΦΕφπ, στην οποία αναφέρεται ότι για τον επίδικο έλεγχο εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του ΚΦΕ (Ν.2238/1994), από τα ανωτέρω δε προκύπτει ότι ο έλεγχος φέρεται να διενεργήθηκε επί τη βάσει και των προϊσχυσασών διατάξεων του ν. 2238/1994 και των διατάξεων του ν. 4174/2013, αφού γίνεται επίκληση και των προϊσχυσασών και των ισχυουσών διαδικαστικών διατάξεων, με αποτέλεσμα να δημιουργείται πλήρης σύγχυση ως προς τη νομιμότητα του επίδικου ελέγχου, εξ απόψεως τήρησης των εφαρμοστέων διαδικαστικών διατάξεων, αφού δεν είναι δυνατό να διαγνωσθεί ποιες είναι οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν τελικά εν προκειμένω και, εξάλλου, η παράλληλη εφαρμογή διατάξεων αποκλείεται εκ του νόμου, αφού ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διεξάγεται επί συγκεκριμένου, σαφώς ορισμένου και όχι πιθανολογούμενου νομοθετικού πλαισίου, και συνιστά νομική πλημμέλεια του διενεργηθέντος ελέγχου και των επί τη βάσει αυτού εκδοθεισών πράξεων. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ήδη από μια απλή ανάγνωση των τίτλων των παρατιθέμενων στην ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενη πράξη διατάξεων των ν. 2238/1994, ν. 4174/2013 και ν. 2523/1997 προκύπτει με σαφήνεια ότι αα) οι διατάξεις των άρθρων 61 (υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης), 62 (προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης) και 63 (αρμόδιος προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας) ν. 2238/1994 συναρτώνται με το αν, το πότε και το σε ποιον έπρεπε να υποβληθεί από τον προσφεύγοντα δήλωση ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013, ώστε με τις διατάξεις αυτές στηρίζονται οι διαπιστώσεις και οι κρίσεις του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής περί παρά το νόμο υποβολής από τον ελεγχόμενο ανακριβούς δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013, αβ) οι διατάξεις των άρθρων 1 (πρόσθετοι φόροι) και 2 (χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων) ν. 2523/1997 συναρτώνται με τον πρόσθετο φόρο και τον ειδικότερο υπολογισμό του, που θα του καταλογιζόταν, αν αυτός ήταν, συνολικά θεωρούμενος, ευνοϊκότερος γι' αυτόν σε σχέση με το σύνολο των τελικά καταλογισθεισών, ως ευνοϊκότερων, κατ' άρθρα 58 και 53 ν. 4174/2013 προσαυξήσεων, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 66 (ήδη 72) ν. 4174/2013 (και ειδικότερα εκείνες της παρ. 17) συναρτώνται με το σύνολο των εν λόγω τελικά καταλογισθεισών προσαυξήσεων, ώστε με τις διατάξεις αυτές στηρίζονται η επιβολή από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής των προσαυξήσεων στη φορολογία εισοδήματος και ο υπολογισμός τους, και αγ) οι διατάξεις των άρθρων 2 (πεδίο εφαρμογής Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), 23 (εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης), 25 (είσοδος σε εγκαταστάσεις), 28 (αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου), 30 (προσδιορισμός φόρου), 34 (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου), 37 (έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου) και 66 (μεταβατικές διατάξεις, ήδη άρθρο 72) ν. 4174/2013 αποτελούν, μόνο αυτές, τις διαδικαστικές διατάξεις που εφαρμόστηκαν στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, δεν τίθεται κανένα ζήτημα τάχα διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επί τη βάσει και των προϊσχυσασών διατάξεων των ν. 2523/1997 και ν. 2238/1994 και των ισχυουσών διατάξεων του

ν. 4174/2013 ούτε πολύ περισσότερο πλήρους σύγχυσης ως προς τη νομιμότητα του ελέγχου, αφού δε φαίνεται εύλογο να υπάρχει αμφιβολία περί του ποιες διαδικαστικές διατάξεις εφαρμόστηκαν στην υπό κρίση περίπτωση, που δεν είναι άλλες (και δε θα μπορούσαν να είναι άλλες, ενόψει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 72 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013) από εκείνες του ν. 4174/2013, με αποτέλεσμα να μην τίθεται **κανένα ζήτημα** τάχα μη διεξαγωγής του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επί συγκεκριμένου, σαφώς ορισμένου και όχι πιθανολογούμενου νομοθετικού πλαισίου και ως εκ τούτου να μην προκύπτει συναφώς **καμιά νομική πλημμέλεια** των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (κατ' ακριβολογία εν προκειμένω της ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης), απορριπτομένου ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος. Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους πέμπτο και ένατο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7-9 της απόφασης), «**7. ...η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' - βλ. ΣτΕ 2031/2013 και 2402/2016), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. ΣτΕ 2402/2016). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ., 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣτΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος). Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., 2031/2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013**

Ολομ., 2402/2016 και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, ... , C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας.

8. ...σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης αφορά στην ανεύρεση του κατά χρόνον εφαρμοστέου, σε συγκεκριμένη υπόθεση, κανόνα δικαίου (περί επιβολής κύρωσης για φορολογική παράβαση), ήτοι σε ζήτημα που δεν ερευνάται αυτεπαγγέλτως από το διοικητικό δικαστήριο, κατά τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περιπτ. α' του ΚΔΔ. Εξάλλου, ναι μεν, η εν λόγω διάταξη έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο εξετάζει αυτεπαγγέλτως και την τυχόν αντισυνταγματικότητα των νομοθετικών διατάξεων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής (βλ. ανωτέρω σκέψη 4), αλλά τούτο δεν σημαίνει ότι το διοικητικό δικαστήριο λαμβάνει υπόψη του και εφαρμόζει την ανωτέρω αρχή αυτεπαγγέλτως, διότι (α) όπως σημειώθηκε στην προηγούμενη σκέψη, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογούμενους χαρακτήρας του νεότερου νόμου κρίνεται ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης και κατ' εκτίμηση των συνθηκών της, τις οποίες βαρύνεται να επικαλεσθεί ο προσφεύγων, και **δη κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο**, προκειμένου να θεμελιωθεί η εφαρμογή μεταγενέστερης ρύθμισης, ως ευμενέστερης γι' αυτόν, και (β) η παραπάνω αρχή δεν έχει ως συνέπεια ότι καθίσταται αντισυνταγματική η νομοθετική διάταξη κατ' εφαρμογή της οποίας επιβλήθηκε από τη Διοίκηση η επιδικη φορολογική κύρωση, αλλά μόνον ότι η διάταξη αυτή δεν έχει (πλέον) εφαρμογή *ratione temporis*, είναι δε διάφορο το ζήτημα εάν η νεότερη ευμενέστερη νομοθετική ρύθμιση αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της ισότητας ή/και της αναλογικότητας, κατά το μέρος της που ορίζει ότι δεν εφαρμόζεται ή ότι εφαρμόζεται υπό προϋποθέσεις αναδρομικά, επί υποθέσεων που αφορούν παρελθούσες φορολογικές χρήσεις και εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, κατόπιν άσκησης ενδίκου βοηθήματος ή μέσου.

9. ...σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 8, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης εξετάζεται από το δικαστήριο της προσφυγής όχι αυτεπαγγέλτως, αλλά μόνον κατόπιν προβολής (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή **κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο**, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του. Συναφώς, δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό από το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ή από το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 4337/2015 ούτε, άλλωστε, από το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Ειδικότερα, το τελευταίο αυτό άρθρο (το οποίο εφαρμόζεται και σε περιπτώσεις επιβολής πρόσθετου φόρου για τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002, ανεξαρτήτως εάν η σχετική καταλογιστική πράξη εκδόθηκε πριν ή μετά από την 1.1.2014, χρονικός περιορισμός που δεν δικαιολογείται, ενόψει και των αναφερόμενων στην αιτιολογική έκθεση της σχετικής τροπολογίας

στο σχέδιο του ν. 4509/2017), δεν τροποποιεί, με ρητή και σαφή διάταξη, τον προεκτεθέντα ειδικό δικονομικό κανόνα του άρθρου 79 παρ. 5 περιπτ. α του ΚΔΔ, ο οποίος εξυπηρετεί την οικονομία της φορολογικής δίκης και την ανάγκη ταχείας και αποτελεσματικής απονομής της διοικητικής δικαιοσύνης στις φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣτΕ 389/2018). Και ναι μεν η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 2 εδαφ. γ' του ν. 4509/2017 ορίζει ως «εκκρεμείς [κατά την έναρξη ισχύος του ν. 4509/2017] υποθέσεις» και εκείνες (όπως η παρούσα υπόθεση) που έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί, κατά την 1.1.2018, απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής, αλλά η διάταξη αυτή, ερμηνευόμενη στενά (ως εισάγουσα απόκλιση από τη γενική δικονομική αρχή ότι η νεότερη ρύθμιση δεν καταλαμβάνει τις υποθέσεις που είχαν εκδικασθεί/συζητηθεί πριν από το χρόνο έναρξης της ισχύος της: πρβλ. ΣτΕ 951/2018, 458-459/2018 επταμ.) και σε συνδυασμό με όσα έγιναν δεκτά στις σκέψεις 4 και 8 και στην πρώτη περίοδο της παρούσας σκέψης, καθώς και υπό το φως, αφενός, της θεμελιώδους δικονομικής αρχής της αντιμωλίας και του σχετικού δικαιώματος άμυνας του Ελληνικού Δημοσίου στη φορολογική δίκη και, αφετέρου, της ανάγκης, κατά το δυνατόν, εύρυθμης διεξαγωγής της δίκης και της συναφούς αρχής της χρηστής, ταχείας και αποτελεσματικής απονομής της διοικητικής δικαιοσύνης στις φορολογικές διαφορές, έχει την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το διοικητικό δικαστήριο δεν εξετάζει αυτεπαγγέλτως την εφαρμογή της ρύθμισης του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017, ως ευμενέστερης για τον προσφεύγοντα (εξέταση η οποία, μάλιστα, συνδέεται με πραγματικό και συναφείς μαθηματικούς υπολογισμούς που δεν έχουν προταθεί από τον προσφεύγοντα), αλλά ο προσφεύγων βαρύνεται να ζητήσει, με δικόγραφο πρόσθετου λόγου προσφυγής υποβαλλόμενο στο διοικητικό δικαστήριο ενώπιον του οποίου έχει συζητηθεί η προσφυγή του, εντός ευλόγου χρόνου, που δεν μπορεί να υπερβαίνει το δίμηνο από την έναρξη ισχύος της ρύθμισης (1.1.2018, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου 49), την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, προβάλλοντας, **κατά τρόπο αρκούντως ειδικό, ορισμένο και τεκμηριωμένο**, ότι η εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων (που προβλέπουν την επιβολή, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, προστίμου, το οποίο ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ίδιου νόμου) άγουν σε ευμενέστερη μεταχείρισή του, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του. Εφόσον ο προσφεύγων ανταποκριθεί στο ως άνω βάρος του, το διοικητικό δικαστήριο εκδίδει για το τίθεμένο ζήτημα προδικαστική απόφαση, με την οποία καλεί τη φορολογική Διοίκηση να εκθέσει, εντός ευλόγου χρόνου και κατά τρόπο ειδικό (με συγκεκριμένο μαθηματικό υπολογισμό, που είτε επιβεβαιώνει είτε απορρίπτει την ορθότητα του προτεινόμενου από τον προσφεύγοντα αποτελέσματος) τις απόψεις της επί του προβαλλόμενου πρόσθετου λόγου προσφυγής και, περαιτέρω, κρίνει επί του ανωτέρω λόγου προσφυγής και του αντίστοιχου αιτήματος του προσφεύγοντος, χωρίς να απαιτείται η εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης στο ακροατήριο και δίχως να απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η οποία αφορά την περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης της οικείας προσφυγής του.»

Επειδή, όπως συνάγεται και από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η κρίση περί του ηπιότερου ή μη χαρακτήρα μιας μεταγενέστερης διάταξης, που θεσπίζει φορολογική κύρωση, σε σχέση με μια προγενέστερή της δεν μπορεί να είναι μία a priori και in abstracto κρίση, αλλά διατυπώνεται

υποχρεωτικά ad hoc, ήτοι στην εκάστοτε συγκεκριμένη υπό κρίση περίπτωση και κατ' εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της, τις οποίες φέρει το βάρος να επικαλεσθεί, και δη **κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο**, και ταυτόχρονα να αποδείξει (με συγκεκριμένους μαθηματικούς υπολογισμούς) **ο φορολογούμενος** και ήδη προσφεύγων, προκειμένου να επιλεγεί ως εφαρμοστέα η μεταγενέστερη ρύθμιση ως ηπιότερη, κατ' αποτέλεσμα, στην περίπτωση του (πρβλ. σκέψεις 8 και 9 της απόφασης, ομόφωνα).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής (31.12.2018): «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 [...]) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012 [...]), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) [...]. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. 4. [...]. 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015: «Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής (31.12.2018): «Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 417/2013 καταργείται.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015: «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που

αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...], θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία, ι) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ν. 4174/2013, όπως ισχύει **μετά** την αντικατάστασή της με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. α' ν. 4337/2015 και μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (16.5.2019): «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...], η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, θ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58Α παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ισχύει **μετά** την εισαγωγή της με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 8 ν. 4337/2015 και μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (16.5.2019): «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση αναφορικά με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4337/2015: «...Με τις προτεινόμενες διατάξεις της περίπτωσης γ' καταργείται η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54, με την οποία προβλέπεται πρόστιμο για την διαδικαστική παράβαση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, **με στόχο οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων να αντιμετωπίζονται πλέον ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του ιδίου άρθρου**, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λογιστική νομοθεσία. Εξάλλου, η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων έχει, στις περισσότερες περιπτώσεις, ως άμεση συνέπεια τη φοροδιαφυγή, και συνεπώς καταλήγει σε ουσιαστικές και όχι διαδικαστικές παραβάσεις, **τιμωρούμενες κατά τα άρθρα 58, 58Α και 59**. Έτσι, το ύψος του προστίμου συνδέεται με τη ουσιαστική φοροδιαφυγή και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους II 2 περ. ζ' και η' και 15 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «II. **ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62**. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. **ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')**. 1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). [...]. 2. [...]. **η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')**. 1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. **Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση**, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι

διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. 2. [...]. θ) [...]. 15. Μεταβατικές διατάξεις Ν. 4337/2015. Με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του Ν. 4337/2015. Ειδικότερα: α) [...]. β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5. Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α. [...]. στ. Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. [...]. Τα ανωτέρω πρόστιμα των περιπτώσεων α' έως στ' εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 5 Ν. 4337/2015).»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, με συγκεκριμένο τρόπο και συνεπώς σε συμφωνία με τα κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι κατ' εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης πρέπει να γίνει δεκτό ότι στην υπό κρίση περίπτωση πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 3 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 και η αποδοθείσα σ' αυτόν παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων κατά το έτος 2012, ως καταργηθείσα, να κριθεί ατιμώρητη. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ναι μεν με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 καταργήθηκε η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' ν. 4174/2013, ταυτόχρονα όμως θεσπίστηκε η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015, η οποία σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 5 ν. 4337/2015 καταλαμβάνει (μεταξύ άλλων) τις παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, ενώ εξάλλου άρχισε να ισχύει η νέα διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ν. 4174/2013 που καταλαμβάνει τις παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που διαπράττονται μετά τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, όπως συνάγεται και από τα διευκρινισθέντα με την παράγραφο ΙΙ 2 περ. η' της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών. Συνεπώς,

η μη έκδοση των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία φορολογικών στοιχείων εξακολουθεί να θεωρείται παράβαση και να τιμωρείται (όχι μόνο με το πρόστιμο του άρθρου 58Α ν. 4174/2013) και μετά το ν. 4337/2015 (κατ' ακριβολογία, και για παραβάσεις που διαπράττονται μετά το ν. 4337/2015). Για τους λόγους αυτούς, ο **πέμπτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής (31.12.2018): «*Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) [...], γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής (31.12.2018): «*Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων [...], με συνέπεια [...] τη μειωμένη απόδοση [...] ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) [...] επί της διαφοράς [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1, 3 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ. και/28.12.2018 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής (31.12.2018): «*1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση [...] διορθωτικού [...] προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει [...] από την πράξη προσδιορισμού. 2. [...]. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «*Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του*

παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 6 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται **από 1.1.2018**.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Σε συνέχεια του Γ.Δ.Φ.Δ. 1192248 ΕΞ 2017 εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 [...], παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...].»

Επειδή, με τον **ένατο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, με συγκεκριμένο τρόπο και συνεπώς σε συμφωνία με τα κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι, υπό την εκδοχή ότι είναι νόμιμη η επιβολή του κύριου ΦΕφπ και του κύριου ΦΠΑ, πρέπει να του επιβληθεί ως συνολική προσαύξηση στη μεν φορολογία εισοδήματος μόνο το πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013, στο δε ΦΠΑ μόνο το πρόστιμο του άρθρου 58Α ν. 4174/2013, χωρίς δηλαδή την προσθήκη του τόκου κατ' άρθρο 53 ν. 4174/2013, αφού αυτές είναι οι επιεικέστερες κυρώσεις σε καθεμιά από τις δύο αυτές φορολογίες. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί σε καμία χρονική στιγμή από την ημερομηνία της θέσπισής τους η εφαρμογή των προβλεπόμενων από τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α ν. 4174/2013 προστίμων επί ανακριβών υποβληθεισών δηλώσεων ΦΕφπ και ΦΠΑ, αντίστοιχα, **δε νοούνταν αυτονομημένη**, δηλαδή χωρίς την ταυτόχρονη εφαρμογή και του κατ' άρθρο 53 ν. 4174/2013 τόκου λόγω εκπρόθεσμης καταβολής (απόδοσης) του οφειλόμενου ΦΕφπ και ΦΠΑ, αντίστοιχα, δεδομένου ότι άλλος είναι ο δικαιολογητικός λόγος (*ratio*) των διατάξεων του άρθρου 53 ν. 4174/2013, και συγκεκριμένα η αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου από την αποστέρηση, για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία λήξης της κατά νόμον προβλεπόμενης προθεσμίας πληρωμής μέχρι την καθυστερημένη εξόφληση, των καλυπτόμενων από τους φορολογούμενους πόρων φορολογικής φύσης (ήτοι των οφειλόμενων από τους φορολογούμενους φόρων), και άλλος ο δικαιολογητικός λόγος (*ratio*) των διατάξεων των άρθρων 58 και 58Α ν. 4174/2013, και συγκεκριμένα η αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη απόδοσης των οφειλόμενων ΦΕφπ και ΦΠΑ, αντίστοιχα, και παράλληλα, δι' αυτής, η ενίσχυση της

φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων στο πεδίο του ΦΕΦΠ και του ΦΠΑ, δεδομένης της ανάγκης διασφάλισης των σχετικών δημοσίων εσόδων (πρβλ. και τη σχετική Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 3 παρ. 8 ν. 4337/2015). Υπό αυτό το πρίσμα, η νέα διατύπωση της διάταξης του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 (ήτοι μετά την αντικατάστασή της με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017: «...επιβάλλεται [...] πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 [...] πλέον του τόκου του άρθρου 53...») δεν έχει την έννοια ότι επιβάλλεται τάχα **ένα ενιαίο πρόστιμο**, αποτελούμενο **α)** από το πρόστιμο του άρθρου 58 ή του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, **και β)** από τον τόκο του άρθρου 53 ν. 4174/2013, αλλά αντιθέτως «**υπενθυμίζεται**», **διευκρινιστικά**, ότι το πρόστιμο **είναι** (μεν) **ένα**, εκείνο του άρθρου 58 ή του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, **ταυτόχρονα όμως** θα υπολογίζονται και θα καταλογίζονται οι τόκοι του άρθρου 53 ν. 4174/2013, **όπως συμβαίνει σε όλες τις περιπτώσεις** της μη εμπρόθεσμης καταβολής του οφειλόμενου (ποσού) φόρου, ενώ εξάλλου με την απόφαση του νομοθέτη να λαμβάνεται υπόψη, κατά την επιλογή της επιεικέστερης για το φορολογούμενο (ελεγχόμενο) συνολικής προσαύξησης, όχι μόνο το πρόστιμο του άρθρου 58 ή του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, αλλά και ο τόκος του άρθρου 53 ν. 4174/2013, αθροιστικά, θεσπίζεται ακόμα ευνοϊκότερη για το φορολογούμενο (ελεγχόμενο) μεταχείριση σε σχέση με την περίπτωση που θα λαμβανόταν υπόψη μόνο το πρόστιμο, διαφορετικά θα υπήρχαν περιπτώσεις που, ενώ η σύγκριση του προστίμου του άρθρου 58 ή του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, με τον πρόσθετο φόρο του άρθρου 1 ν. 2523/1997 θα οδηγούσε, προφανώς, σε επιλογή της πρώτης προσαύξησης ως επιεικέστερης, με την προσθήκη του τόκου του άρθρου 53 ν. 4174/2013 η συνολική προσαύξηση θα ήταν βαρύτερη για το φορολογούμενο (ελεγχόμενο). Συνεπώς, σε καμία περίπτωση και σε καμία χρονική στιγμή η στάθμιση για την επιλογή της επιεικέστερης για το φορολογούμενο (ελεγχόμενο) συνολικής προσαύξησης δε γινόταν μόνο μεταξύ (του προστίμου) του άρθρου 58 ή του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, και του άρθρου 1 ν. 2523/1997, αλλά πάντα στη μεριά του άρθρου 58 ή του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013 νοούνταν αθροιστικά και ο τόκος του άρθρου 53 ν. 4174/2013. Για τους λόγους αυτούς, ο **ένατος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

α) Ως προς τις επώνυμες (ονομαστικές) καταθέσεις του προσφεύγοντος

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών

κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην **παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος** [ήτοι από γνωστή πηγή, όπως αυτή καθορίστηκε/διαπιστώθηκε από τη φορολογική Διοίκηση, περίπτωση στην οποία δεν έχει πεδίο εφαρμογής η ρύθμιση του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 [...], περί προσαύξησης περιουσίας προερχομένης από άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται, κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα, σύμφωνα με το εδάφιο α της ίδιας παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ] και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά **και από έμμεσες αποδείξεις**, άλλως “τεκμήρια” (βλ. ΣτΕ 886/2016 επταμ., 173/2018 επταμ. – πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172/2018 επταμ.), ήτοι από **αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις** οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και **ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο**, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172-173/2018 επταμ.). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172-173/2018 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελεύθερο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορεί να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική

αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, **συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, ενδέχεται να είναι ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού** (πρβλ., ιδίως, ΣΤΕ 173/2018 επταμ. – πρβλ. επίσης 884/2016 επταμ., 172/2018 επταμ.). Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του ΚΦΕ [...] – σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) [...], ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδεύματός, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής» και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περίπτ. ε' του ΚΦΔ (κατά την οποία, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να χρησιμοποιεί και ελεγκτικές μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, μεταξύ άλλων, με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου). Ειδικότερα, για την επαρκή τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιόν της, αλλά, κατά τα προεκτεθέντα, η φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (**συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την προέλευση του επίμαχου ποσού**), να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία.»

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **πρώτον**, ότι η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, αν και φέρει το βάρος απόδειξης, δεν αιτιολογεί, πολύ δε περισσότερο δεν αποδεικνύει, ότι κάθε μία από τις υπό κρίση καταθέσεις στους ελεγχθέντες τραπεζικούς του λογαριασμούς συνιστά αμοιβή για παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, προερχόμενη από την άσκηση του επαγγέλματός του, ενώ όφειλε να αποδείξει, κατά τρόπο τεκμηριωμένο, ότι πράγματι εισέπραξε τα υπό κρίση ποσά, και μάλιστα για το συγκεκριμένο λόγο που ισχυρίζεται, συσχετισμός όμως που δε γίνεται στην περίπτωση του, περαιτέρω δε ισχυρίζεται ότι το ποσό των 6.363,40 € που προστέθηκε στα δηλωθέντα εισοδήματά του ως εισόδημα από την επαγγελματική του δραστηριότητα συνίσταται

κατά το ένα μέρος του (5.500,00 €) σε επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει στον και κατά το άλλο μέρος του (863,40 €) σε κατάθεση από το συνάδελφό του δικηγόρο που δεν αποτελεί όμως αμοιβή για παροχή υπηρεσιών του προς αυτόν. Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτός ως νόμω βάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 28.12.2018 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊστα-μένου **δεν προκύπτει ότι** στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, προκειμένου να στηρίξει το συμπέρασμά του ότι οι υπό κρίση τρεις (3) επώνυμες-ονομαστικές πιστώσεις στον ελεγχθέντα τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με αιτιολογία συναλλαγής και, αντίστοιχα, αποτελούν αμοιβές για παρασχεθείσες από αυτόν υπηρεσίες στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, **δεν αρκέστηκε μόνο** στη διαπίστωση της ύπαρξης των υπό κρίση ποσών στον ελεγχόμενο τραπεζικό του λογαριασμό **και μόνο** στο γεγονός ότι τα ποσά αυτά αποτελούν επώνυμες-ονομαστικές καταθέσεις **και ότι έλαβε επιπλέον** όλα τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, δεδομένων των περιστάσεων της υπό κρίση περίπτωσης, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας και του χρόνου της εισαγωγής των ποσών αυτών στην περιουσία του προσφεύγοντος (πέραν της κλήσης του προσφεύγοντος, διά της κοινοποίησης σε αυτόν του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων, να παράσχει εύλογες και επαρκώς τεκμηριωμένες εξηγήσεις αναφορικά με τις τρεις (3) ως άνω πιστώσεις). Από αυτό συνάγεται ότι, αν και έφερε το βάρος απόδειξης και βασίστηκε καταρχήν σε δύο «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις», δεν αιτιολόγησε και δεν τεκμηρίωσε επαρκώς το συμπέρασμά του, κατ' αντίθεση των ανωτέρω κριθέντων με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1895/2018 (5μ.) απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης). Επειδή όμως ο προσφεύγων δεν προσκομίζει (συνυποβάλλει) κανένα αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός του ότι το ποσό των 6.363,40 € που προστέθηκε στα δηλωθέντα εισοδήματά του ως εισόδημα από την επαγγελματική του δραστηριότητα συνίσταται κατά το ένα μέρος του (5.500,00 €) σε επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει στον και κατά το άλλο μέρος του (863,40 €) σε κατάθεση από το συνάδελφό του δικηγόρο που δεν αποτελεί όμως αμοιβή για παροχή υπηρεσιών του προς αυτόν, **θα πρέπει το ποσό αυτό να προστεθεί** στα δηλωθέντα εισοδήματά του της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 ως **εισόδημα από άγνωστη πηγή/αιτία**. Για τους λόγους αυτούς, ο έβδομος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να γίνει εν μέρει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

β) Ως προς τις ανώνυμες (μη ονομαστικές) καταθέσεις του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει αποδεικτικώς τα ακόλουθα έγγραφα: α) φωτοαντίγραφο του από 18.7.2012 γραμματίου είσπραξης της με τις ακόλουθες ενδείξεις: «..... / Α/Α ΠΑΡ/ΚΟΥ:/ ΗΜΕΡ.: 180712 / ΩΡΑ: 14:26:59 / ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ:/ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ: EUR 24.000,00 / ΑΙΤ.: 010 / ΟΝΟΜ/ΜΟ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ:», στο οποίο όμως δεν αναγράφεται από ποιον έγινε η κατάθεση, ενώ και η υπογραφή

του καταθέτη δε μοιάζει με την υπογραφή του προσφεύγοντος, β) φωτοαντίγραφο του από 24.9.2012 γραμματίου είσπραξης της με τις ακόλουθες ενδείξεις: «Τ: / Α/Α ΠΑΡ/ΚΟΥ:/ ΗΜΕΡ.: 240912 / ΩΡΑ: 13:43:44 / ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ:/ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ: EUR 4.000,00 / ΑΙΤ.: 010 / ΟΝΟΜ/ΜΟ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ:», στο οποίο όμως δεν αναγράφεται από ποιον έγινε η κατάθεση, ενώ και η υπογραφή του καταθέτη δε μοιάζει με την υπογραφή του προσφεύγοντος, γ) φωτοαντίγραφο του από 04.10.2012 γραμματίου είσπραξης της με τις ακόλουθες ενδείξεις: «Τ:/ Α/Α ΠΑΡ/ΚΟΥ:/ ΗΜΕΡ.: 041012 / ΩΡΑ: 13:04:51 / ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ:/ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ: EUR 2.500,00 / ΑΙΤ.: 010 / ΟΝΟΜ/ΜΟ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ:», στο οποίο όμως δεν αναγράφεται από ποιον έγινε η κατάθεση, η υπογραφή όμως του καταθέτη προσομοιάζει με την υπογραφή του προσφεύγοντος, δ) φωτοαντίγραφο του από 19.10.2012 γραμματίου είσπραξης της με τις ακόλουθες ενδείξεις: «Τ:/ Α/Α ΠΑΡ/ΚΟΥ:/ ΗΜΕΡ.: 191012 / ΩΡΑ: 13:38:20 / ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ:/ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ: EUR 1.600,00 / ΑΙΤ.: 010 / ΟΝΟΜ/ΜΟ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ:», στο οποίο όμως δεν αναγράφεται από ποιον έγινε η κατάθεση, ενώ και η υπογραφή του καταθέτη δε μοιάζει με την υπογραφή του προσφεύγοντος, και ε) ιδιωτικό έγγραφο, χωρίς υπογραφή και χωρίς βέβαιη χρονολογία, προς απόδειξη του ύψους του σχηματισθέντος από τα δηλωθέντα εισοδήματά του των προηγούμενων χρήσεων κεφαλαίου που διέθετε προς ανάλωση.

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **δεύτερον**, ότι προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικτικά τραπεζικών καταθέσεων, από τα οποία αποδεικνύεται ότι οι ανώνυμες-μη ονομαστικές καταθέσεις έχουν γίνει από τον ίδιο με βάση, καταρχάς, αναλήψεις μεγάλων χρηματικών ποσών που είχαν γίνει από τον ίδιο σε προγενέστερο χρόνο, παραθέτει δε τον ακόλουθο συνοπτικό πίνακα με εξηγήσεις για καθεμιά από τις εν λόγω καταθέσεις:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Νόμισμα	Αιτιολόγηση	Απολόγηση Προσωπικών Καταθέσεων
3631			18/07/2012 14:26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	24.000,00	Π	EUR	Προσωπική κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις και χρήσεις	Κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (REC ID 3598, 3601, 3607, 3616, 3624) και διαθέσιμα προηγούμενων ετών / Παραστατικό σχετ. 1α
3690			24/09/2012 13:43	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	4.000,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (REC ID 3689, 3685, 3680, 3678, 3675) και διαθέσιμα προηγούμενων ετών / Παραστατικό σχετ. 1β

3706	..... .....	.....	04/10/2012 13:04	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	2.500,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Προσωπική κατάθεση από διαθέσιμα προηγούμενων ετών / Σχετ. 1δ
3722	..... .....	.....	19/10/2012 13:38	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	1.600,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Προσωπική κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (REC ID 3717, 3714, 3711, 3708, 3709) / Παραστατικό σχετ. 1γ

Ισχυρίζεται δε ότι τα ποσά αυτά δικαιολογούνται να είναι στη διάθεσή του με βάση τις προγενέστερες αναλήψεις και, επιπλέον, με βάση τα εισοδήματά του από προηγούμενα έτη και τα υπόλοιπα αυτών προς ανάλωση, προσκομίζει δε τον ως άνω (υπό (ε)) πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών μετά την 01.01.1996, από τον οποίο, κατά τους ισχυρισμούς του, προκύπτει ότι στις 31.12.2012 υπήρχε διαθέσιμο στα χέρια του ποσό προς ανάλωση ύψους 55.152,01 €. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί δε συμπεροσκομίζονται έγγραφα με τα υπόλοιπα των καταθετικών του λογαριασμών και των λογαριασμών του επενδυτικών προϊόντων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την 31.12.2011, ώστε να μπορεί να κριθεί αν όντως κατά την ημερομηνία αυτή είχε εις χείρας του τα υπό κρίση ποσά και συνεπώς μπορούσε να προβεί σε κατάθεσή τους εντός του 2012. Ειδικότερα:

1) Σ' ό,τι αφορά στην πίστωση ποσού 24.000,00 € με REC ID 3631

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Νόμισμα	Αιτιολόγηση	Αιτιολόγηση Προσωπικών Καταθέσεων
3631			18/07/2012 14:26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	24.000,00	Π	EUR	Προσωπική κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις και χρήσεις	Κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (REC ID 3598, 3601, 3607, 3616, 3624) και διαθέσιμα προηγούμενων ετών / Παραστατικό σχετ. 1α

Ο έλεγχος έχει ήδη αποδεχθεί τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι στην εν λόγω πίστωση περιλαμβάνονται τα ποσά που είχε προηγούμενως αναλάβει με τις αναλήψεις του με REC ID 3598 (3.190,00 €), 3601 (1.249,00 €), 3607 (5.000,00 €), 3616 (8.715,00 €) και 3624 (700,00 €) και του έχει καταλογίσει μόνο το υπολειπόμενο ποσό ύψους 5.146,00 €. Σ' ό,τι αφορά επομένως στο υπολειπόμενο αυτό ποσό από το συνολικό κατατεθέν ποσό των 24.000,00 €, μόνο από το προσκομιζόμενο αποδεικτικώς ως άνω υπό (α) έγγραφο **δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη)** ότι το ποσό αυτό (5.146,00 €) αποτελεί επανακατάθεση προγενέστερα αναληφθέντος/-ων από τον προσφεύγοντα ποσού/-ών, αφού δε συμπεροσκομίζονται και άλλα έγγραφα (π.χ. παραστατικά τράπεζας (εντολές πληρωμής), αποδεικτικά αναλήψεων από ΑΤΜ), από τα οποία να προκύπτει ότι όντως ο προσφεύγων είχε προβεί στο παρελθόν σε ανάληψη του επανακατατιθέμενου ποσού, αλλά ούτε και έστω επικαλείται ο προσφεύγων προγενέστερη/-ες σχετική/-ες ανάληψή του/αναλήψεις

του με συγκεκριμένο/-α REC ID προς τεκμηρίωση της επικαλούμενης επανακατάθεσής του. Εξάλλου, μόνο από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς ως άνω υπό (α) και (ε) έγγραφα **δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη)** ούτε ότι το ποσό αυτό αποτελεί κατάθεση από διαθέσιμα (μετρητά) προηγούμενων ετών, αφού δε συμπροσκομίζονται έγγραφα με τα υπόλοιπα των καταθετικών του λογαριασμών και των λογαριασμών του επενδυτικών προϊόντων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την 31.12.2011, ώστε να μπορεί να κριθεί αν όντως κατά την ημερομηνία αυτή είχε εις χείρας του το υπό κρίση ποσό και συνεπώς μπορούσε να προβεί σε κατάθεσή του εντός του 2012.

2) Σ' ό,τι αφορά στην πίστωση ποσού 4.000,00 € με REC ID 3690

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Νόμισμα	Αιτιολόγηση	Αιτιολόγηση Προσωπικών Καταθέσεων
3690			24/09/2012 13:43	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	4.000,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (REC ID 3689, 3685, 3680, 3678, 3675) και διαθέσιμα προηγούμενων ετών / Παραστατικό σχετ. 1β

Σ' ό,τι αφορά στο ποσό των 4.000,00 €, μόνο από το προσκομιζόμενο αποδεικτικώς ως άνω υπό (β) έγγραφο **δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη)** ότι το ποσό αυτό αποτελεί επανακατάθεση προγενέστερα αναληφθέντος/-ων από τον προσφεύγοντα ποσού/-ών, αφού δε συμπροσκομίζονται και άλλα έγγραφα (π.χ. παραστατικά τράπεζας (εντολές πληρωμής), αποδεικτικά αναλήψεων από ΑΤΜ), αναφορικά με τις επικαλούμενες από αυτόν συγκεκριμένες αναλήψεις με REC ID 3689, 3685, 3680, 3678 και 3675 ή ακόμα και με άλλες αναλήψεις, προς τεκμηρίωση της επικαλούμενης επανακατάθεσής του, από τα οποία να προκύπτει ότι όντως ο προσφεύγων είχε προβεί στο παρελθόν σε ανάληψη του επανακατατιθέμενου ποσού. Εξάλλου, μόνο από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς ως άνω υπό (β) και (ε) έγγραφα **δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη)** ούτε ότι το ποσό αυτό αποτελεί κατάθεση από διαθέσιμα (μετρητά) προηγούμενων ετών, αφού δε συμπροσκομίζονται έγγραφα με τα υπόλοιπα των καταθετικών του λογαριασμών και των λογαριασμών του επενδυτικών προϊόντων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την 31.12.2011, ώστε να μπορεί να κριθεί αν όντως κατά την ημερομηνία αυτή είχε εις χείρας του το υπό κρίση ποσό και συνεπώς μπορούσε να προβεί σε κατάθεσή του εντός του 2012.

3) Σ' ό,τι αφορά στην πίστωση ποσού 2.500,00 € με REC ID 3706

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Νόμισμα	Αιτιολόγηση	Αιτιολόγηση Προσωπικών Καταθέσεων
3706			04/10/2012 13:04	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	2.500,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Προσωπική κατάθεση από διαθέσιμα προηγούμενων ετών / Σχετ. 1δ

Σ' ό,τι αφορά στο ποσό των 2.500,00 €, μόνο από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς ως άνω υπό (γ) και (ε) έγγραφα **δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη)** ότι το ποσό αυτό αποτελεί κατάθεση από διαθέσιμα (μετρητά) προηγούμενων ετών, αφού δε συμπροσκομίζονται έγγραφα με τα υπόλοιπα των καταθετικών του λογαριασμών και των λογαριασμών του επενδυτικών προϊόντων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την 31.12.2011, ώστε να μπορεί να κριθεί αν όντως κατά την ημερομηνία αυτή είχε εις χείρας του το υπό κρίση ποσό και συνεπώς μπορούσε να προβεί σε κατάθεσή του εντός του 2012.

4) Σ' ό,τι αφορά στην πίστωση ποσού 1.600,00 € με REC ID 3722

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Νόμισμα	Αιτιολόγηση	Αιτιολόγηση Προσωπικών Καταθέσεων
3722			19/10/2012 13:38	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	-	1.600,00	Π	EUR	Υπό έρευνα αρχείου τραπεζών / απαιτήσεων πελατών	Προσωπική κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (REC ID 3717, 3714, 3711, 3708, 3709) / Παραστατικό σχετ. 1γ

Σ' ό,τι αφορά στο ποσό των 1.600,00 €, μόνο από το προσκομιζόμενο αποδεικτικώς ως άνω υπό (δ) έγγραφο **δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη)** ότι το ποσό αυτό αποτελεί επανακατάθεση προγενέστερα αναληφθέντος/-ων από τον προσφεύγοντα ποσού/-ών, αφού δε συμπροσκομίζονται και άλλα έγγραφα (π.χ. παραστατικά τράπεζας (εντολές πληρωμής), αποδεικτικά αναλήψεων από ΑΤΜ), αναφορικά με τις επικαλούμενες από αυτόν συγκεκριμένες αναλήψεις με REC ID 3717, 3714, 3711, 3708 και 3709 ή ακόμα και με άλλες αναλήψεις, προς τεκμηρίωση της επικαλούμενης επανακατάθεσής του, από τα οποία να προκύπτει ότι όντως ο προσφεύγων είχε προβεί στο παρελθόν σε ανάληψη του επανακατατιθέμενου ποσού.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έβδομος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 17 και 18 της απόφασης), «**17. ...οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 [...] έχουν [...] την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία (προκύπτει ότι) εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, δεδομένου ότι από το χρονικό αυτό σημείο γεννάται η ισόποση (άγνωστης προέλευσης) προσαύξηση της περιουσίας του και η αντίστοιχη φοροδοτική του ικανότητα, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του [...]. Συνεπώς, [...], κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν, ο χρόνος διενέργειας του**

εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση. **Κρίσιμος είναι είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού** (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) **στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου**, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο (προκύπτει ότι) επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματός του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. Εξάλλου, ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, **στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων** και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος. [...]. **18.** ...καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία, σε υπόθεση όπως η παρούσα, φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης, αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά στην προηγούμενη σκέψη. Ωστόσο, η τοιαύτη πλημμέλεια δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαίνεται επί ένδικης προσφυγής κατά του κύρους της, όπως φαίνεται να υποστηρίζει ο προσφεύγων. Ειδικότερα, η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα. Η εν λόγω πραγματική βάση δεν είναι απαραίτητα εσφαλμένη, έστω κι αν αντανakλά την (κατ' αρχήν) απορριπτέα εκδοχή ότι κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος του εμβάσματος. Πράγματι, η ανωτέρω πραγματική βάση είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το επίμαχο ποσό (προκύπτει ότι) εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντάς την, κατά την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή στην περίπτωση που το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος. Συναφώς, το διοικητικό δικαστήριο που εκδικάζει την προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης έχει εξουσία πλήρους ελέγχου της ουσιαστικής ορθότητας της ανωτέρω πραγματικής βάσης της, δηλαδή της επέλευσης της επίμαχης, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακής προσαύξησης σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα, στο πλαίσιο δε αυτό, προκειμένου να

σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση για το ζήτημα εάν η περιουσιακή αυτή προσαύξηση επήλθε πράγματι εν όλω ή εν μέρει εντός της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου, μπορεί και να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων, κατά τα άρθρα 152 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Τέλος, σε περίπτωση που κρίνει ότι η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, στο σύνολό της, δεν επήλθε κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε το οικείο έμβασμα, το δικαστήριο προβαίνει στην ακύρωση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης. Αντίθετα, αν κρίνει ότι η εν λόγω προσαύξηση επήλθε εν μέρει μόνο στην ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, το δικαστήριο προβαίνει, κατά τούτο, στη μεταρρύθμιση της επίδικης πράξης.»

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **πρώτον**, ότι κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της περιουσιακής προσαύξησης είναι καταρχήν όχι ο χρόνος κατάθεσης του επίμαχου ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, αλλά ο χρόνος, κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι πρέπει η φορολογική αρχή με αιτιολογημένη κρίση να προσδιορίσει το ακριβές χρονικό σημείο, κατά το οποίο προέκυψε η επαύξηση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, προκειμένου η σχετική καταλογιστική πράξη να είναι νόμιμη. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 17 και 18 της απόφασης), εν προκειμένω ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής νομίμως (υπό το πρίσμα της ορθής ερμηνείας και εφαρμογής της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012)) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι εν προκειμένω κρίσιμος χρόνος επέλευσης της προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος είναι **ο χρόνος της κατάθεσης** του εκάστοτε υπό κρίση ποσού στον τραπεζικό του λογαριασμό, αφού είχε διαπιστώσει, κατόπιν κλήσης του για παροχή εξηγήσεων και κατόπιν αναζήτησης πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, και συνεπώς κατόπιν λήψης, κατά την ανωτέρω νομολογία, όλων των προβλεπόμενων στο νόμο κατάλληλων, αναγκαίων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, ότι το ποσό αυτό **δεν αποτελεί, τεκμηριωμένα**, επανακατάθεση προγενέστερα αναληφθέντος ποσού ή μεταφορά του από άλλο τραπεζικό λογαριασμό του («πρόσφορα και επαρκή στοιχεία», κατά την προπαρατεθείσα νομολογία). Για τους λόγους αυτούς, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρους, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **δεύτερον**, ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής δεν ανταποκρίθηκε εν προκειμένω στο βάρος του απόδειξης της προέλευσης των υπό κρίση καταθέσεων από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, αλλά απλώς θεώρησε ότι πρόκειται για περιουσιακές προσαυξήσεις άγνωστης προέλευσης και συνακόλουθα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, για εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, περαιτέρω δε ότι, ενώ το άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 αναφέρεται σαφώς σε περίπτωση προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη αιτία (ήτοι θετική διαφορά περιουσιακών στοιχείων και συγκεκριμένα θετικών-αρνητικών, που περιλαμβάνει καταθέσεις, ακίνητα, αξιόγραφα, δάνεια κ.λπ.), ο υπό κρίση έλεγχος αναφέρεται

σε αντιπαράβολή των δηλωθέντων εισοδημάτων του με τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και μάλιστα κυρίως με τις καταθέσεις, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι λοιπές κινήσεις των λογαριασμών (αναλήψεις, μεταφορά ποσών από άλλους λογαριασμούς, επανακαταθέσεις αναληφθέντων ποσών εν όλω ή τμηματικά κ.λπ.), εκλαμβάνοντας όλους τους ελεγχθέντες τραπεζικούς λογαριασμούς ως δήθεν μόνο «επαγγελματικούς» και τις όποιες διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων του και των καταθέσεων του ως μη δηλωθέντα εισοδήματά του προερχόμενα σ' ό,τι αφορά μεν τις ονομαστικές καταθέσεις από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ενώ σ' ό,τι αφορά τις μη ονομαστικές καταθέσεις από δήθεν άγνωστη αιτία, χωρίς να προσδιορίζει σε πολλές περιπτώσεις τον δήθεν καταθέτη και μη δεχόμενος τις προγενέστερες αναλήψεις εκ μέρους του χρηματικών ποσών και τις επανακαταθέσεις του μέρους αυτών που δε δαπανήθηκε ή τις καταθέσεις ποσών που προϋπήρχαν στη διάθεσή του. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τη συμπροβαλλόμενη με την ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 28.12.2018 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής δε θεώρησε συλλήβδην όλες τις μη δικαιολογηθείσες με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 πιστώσεις στον υπό κρίση έναν (1) τραπεζικό του λογαριασμό στην ως κατά πλάσμα δικαίου εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, κατά τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012), ήτοι προερχόμενο από μη γνωστή πηγή/αιτία, αλλά μόνο τις συγκεκριμένες τέσσερις (4) ανώνυμες-μη ονομαστικές καταθέσεις που αποτυπώνονται στον Πίνακα 2 στη σελ. 16 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου, και μάλιστα με επαρκή, υπό το πρίσμα των κριθέντων (ομόφωνα) με τις προπαρατεθείσες στην αρχή της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας σκέψεις 7 και 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, τεκμηρίωση, όπως καταδείχθηκε ήδη ανωτέρω κατά την εξέταση του έβδομου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (υπό (β)), ενώ αντίθετα ως εισόδημα από την άσκηση της επαγγελ-ματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, ήτοι προερχόμενο από γνωστή πηγή/αιτία, θεώρησε μόνο τις επώνυμες-ονομαστικές καταθέσεις που αποτυπώνονται στον Πίνακα 1 στις σελ. 15-16 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου, αν και με ανεπαρκή, υπό το πρίσμα των κριθέντων (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα κατά την εξέταση του έβδομου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής σκέψη 6 της υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφασης (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρα-τείας, τεκμηρίωση, όπως επίσης καταδείχθηκε ήδη ανωτέρω κατά την εξέταση του έβδομου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (υπό (α)). Για τους λόγους αυτούς, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, δεδομένων των ως άνω κριθέντων κατά την εξέταση του έβδομου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα της κρίσης ότι από τη συμπροβαλλόμενη με την ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2018 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 28.12.2018 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου **δεν προκύπτει ότι** στην προκειμένη

περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, προκειμένου να στηρίξει το συμπέρασμά του ότι οι υπό κρίση τρεις (3) επώνυμες-ονομαστικές πιστώσεις στον ελεγχθέντα τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με αιτιολογία συναλλαγής και, αντίστοιχα, αποτελούν αμοιβές για παρασχεθείσες από αυτόν υπηρεσίες στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, **δεν αρκέστηκε μόνο** στη διαπίστωση της ύπαρξης των υπό κρίση ποσών στον ελεγχόμενο τραπεζικό του λογαριασμό **και μόνο** στο γεγονός ότι τα ποσά αυτά αποτελούν επώνυμες-ονομαστικές καταθέσεις **και ότι έλαβε επιπλέον** όλα τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, δεδομένων των περιστάσεων της υπό κρίση περίπτωσης, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας και του χρόνου της εισαγωγής των ποσών αυτών στην περιουσία του προσφεύγοντος (πέραν της κλήσης του προσφεύγοντος, διά της κοινοποίησης σε αυτόν του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων, να παράσχει εύλογες και επαρκώς τεκμηριωμένες εξηγήσεις αναφορικά με τις τρεις (3) ως άνω πιστώσεις), γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι, αν και έφερε το βάρος απόδειξης και βασίστηκε καταρχήν σε δύο «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις», δεν αιτιολόγησε και δεν τεκμηρίωσε επαρκώς το συμπέρασμά του, κατ' αντίθεση των ανωτέρω κριθέντων με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1895/2018 (5μ.) απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης), **εκλείπει το νόμιμο έρεισμα** της ως άνω υπ' αριθμ. /28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής και συνεπώς **παρέλκει** η εξέταση του όγδοου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ παράλληλα **εκλείπει το νόμιμο έρεισμα και** της ως άνω υπ' αριθμ. /28.12.2018 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής **κατά το μέρος της εκείνο**, το οποίο αφορά στα πέμπτο (5^ο), δέκατο (10^ο) και δωδέκατο (12^ο) πρόστιμα που επιβλήθηκαν με αυτή και τα οποία αντιστοιχούν στις τρεις (3) ως άνω ελεγχθείσες πιστώσεις με αιτιολογία συναλλαγής και αντίστοιχα.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (16.5.2019): «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, **ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου**, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...]»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 15 ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (16.5.2019): «Μέχρι και τις 31.12.2019 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 53 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη **για ολόκληρο το μήνα.**»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 30.1.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

A. Ως προς το ΦΕφπ και την ΕισφΑλληλ

Την επικύρωση της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28/12/2018	31/12/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	17.391,43 €

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Διαφορά κύριου φόρου	8.455,91 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013	4.227,96 €
ΠΛΕΟΝ τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ΦΕφπ για το οικονομικό έτος 2013	3.705,68 €
ΠΛΕΟΝ Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011	1.001,88 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>17.391,43 €</u>

B. Ως προς το ΦΠΑ

Την ακύρωση της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		28/12/2018	31/12/2018	ΦΠΑ	01/01/2012 - 31/12/2012	2.836,42 €

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Διαφορά κύριου φόρου	0,00 €
----------------------	--------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012	0,00 €
ΠΛΕΟΝ τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ΦΠΑ για το δ' τρίμηνο της φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

Γ. Ως προς τα πρόστιμα

Την τροποποίηση της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3		28/12/2018	31/12/2018	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015	01/01/2012 - 31/12/2012	9.366,41 €

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Πρόστιμα άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015 συνολικού ποσού **5.858,04 €**.

Είδος στοιχείου	Ημερομηνία	Αξία (σε €)	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου βάσει ελέγχου	Σύνολο προστίμου βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΑΠΥ	25.06.2012	1.850,00	25%	462,50	462,50
ΑΠΥ	25.06.2012	3.187,37	25%	796,84	796,84
ΑΠΥ	26.06.2012	2.000,00	25%	500,00	500,00
ΑΠΥ	27.06.2012	3.000,00	25%	750,00	750,00
ΑΠΥ	28.06.2012	3.000,00	25%	750,00	0,00
ΑΠΥ	28.06.2012	5.894,82	25%	1.473,70	1.473,70
ΑΠΥ	04.10.2012	2.500,00	25%	625,00	625,00
ΑΠΥ	09.11.2012	2.500,00	25%	625,00	625,00
ΑΠΥ	05.12.2012	2.500,00	25%	625,00	625,00
ΑΠΥ	20.12.2012	2.500,00	25%	625,00	0,00
Σύνολο		28.932,19	-	7.233,05	5.858,04

Πρόστιμα άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 συνολικού ποσού **1.866,69 €**.

Είδος στοιχείου	Ημερομηνία	Αξία (σε €)	Ποσό	Σύνολο προστίμου βάσει ελέγχου	Σύνολο προστίμου βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΑΠΥ	18.04.2012	350,00	800,00 x 1/3	266,67	266,67
ΑΠΥ	04.05.2012	863,40	800,00 x 1/3	266,67	0,00
ΑΠΥ	14.05.2012	300,00	800,00 x 1/3	266,67	266,67
ΑΠΥ	04.07.2012	700,00	800,00 x 1/3	266,67	266,67
ΑΠΥ	16.07.2012	1.080,86	800,00 x 1/3	266,67	266,67
ΑΠΥ	08.08.2012	678,68	800,00 x 1/3	266,67	266,67
ΑΠΥ	31.10.2012	1.000,00	800,00 x 1/3	266,67	266,67

ΑΠΥ	03.12.2012	1.000,00	800,00 x 1/3	266,67	266,67
Σύνολο		5.972,94	-	2.133,36	1.866,69

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.