



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 07/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1939

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 07/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, οικονομικού έτους 2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, οικονομικού έτους 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/12/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 226.511,79 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 212.468,06 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 21.078,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **460.058,25 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 24/12/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./07-06-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, έγινε χρήση του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντος τη χρήση 2012 διαπιστώθηκε ότι ανέρχεται στο ποσό των 761.907,98 ευρώ. Ο έλεγχος δέχτηκε ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του προσφεύγοντος ποσού 366.068,72 ευρώ κατατέθηκε στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και το αφαίρεσε από το παραπάνω σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του έτους 2012, όπως επίσης αφαίρεσε και το ποσό των 13.997,74 πιστώσεων που αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό για την εξόφληση των πιστωτικών καρτών. Ως αποτέλεσμα προέκυψε ένα υπόλοιπο μη αιτιολογημένων πιστώσεων ύψους 381.841,52 ευρώ, το οποίο ο έλεγχος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών του λογαριασμών ή ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη, χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας αγνώστου πηγής και προέλευσης και φορολογήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994. Επιπλέον από τον έλεγχο των δαπανών του προσφεύγοντος τη χρήση 2012 προέκυψαν μη αναγνωρίσιμες - μη παραγωγικές δαπάνες, συνολικού ποσού 129.502,78 ευρώ, οποίες δεν αναγνωρίστηκαν και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι δαπάνες που δεν αποδέχεται ο έλεγχος ως εκπεστέες προέρχονται από πραγματικές συναλλαγές, για τις οποίες έχουν καταβληθεί οι προβλεπόμενοι αντίστοιχοι φόροι, σχεδόν το 90% αυτών αφορούν συναλλαγές κάτω των 150 ευρώ και είναι δαπάνες αναγκαίες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον και την απρόσκοπτη λειτουργία της επιχείρησης.
- Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, καθώς ο υπό κρίση τραπεζικός λογαριασμός για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, εκτός από τα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης που ανήλθαν στο ποσό των 366.068,72 ευρώ, τροφοδοτήθηκε επιπλέον και με τα εκδοθέντα προς τους οίκους των κρατών στο εξωτερικό, με τα αντίστοιχα πέντε τιμολόγια με το ποσό των 221.808 ευρώ, ακόμη με το ποσό των 174.031,20 ευρώ από πιστωτικές κάρτες πλέον τα ατομικά του έσοδα.
- Εκδόθηκαν δύο εντολές ελέγχου, η πρώτη με αριθμό/2017 με ημερομηνία έναρξης ελέγχου 07/06/2017 και η δεύτερη με τον ίδιο αύξοντα αριθμό αλλά με παραπονημένη ημερομηνία έναρξης ελέγχου στις 23/05/2018. Ουδεμία εντολή ελέγχου δεν του επιδόθηκε εγγράφως πριν από την έναρξη του ελέγχου, συνεπώς η καταλογιστική πράξη είναι νομικά πλημμελής και άκυρη και η πλημμέλεια αυτή δεν καλύπτεται με την εκ των υστέρων έγκριση από τον προϊστάμενο της έκθεσης ελέγχου.
- Δεν έλαβε γνώση του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με αποτέλεσμα να μη ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Το επιδοτήριο θυροκόλλησης το οποίο του χορηγήθηκε κατόπιν αιτήσεώς του είναι πλασματικό και δημιουργήμα εκ των υστέρων, προκειμένου να καλυφθεί η παράλειψη επίδοσης του σημειώματος διαπιστώσεων και των αντίστοιχων καταλογιστικών πράξεων, αφού είναι ορατή η παραποίηση του υπό κρίση εγγράφου, σε αντίθεση με το αυθεντικό που συνέταξε ο υπάλληλος κατά την ημέρα της δήθεν επίδοσης και στο οποίο δεν εμφανίζεται να υπάρχει μάρτυρας.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου λόγω κοινοποίησης φύλλου ελέγχου μετά την πάροδο πενταετίας. Η καταλογιστική πράξη της χρήσης 2012 του επιδόθηκε στις 11/01/2019 και κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή.
- Η υπό κρίση έκθεση ελέγχου δεν αποτελεί φορολογική έκθεση, δεν καταγράφει με πλήρη διατύπωση τις εκάστοτε παραλήψεις – παρατυπίες, όπως ρητά αναγράφει στο άρθρο 28 του ν.4174/2013, τα γεγονότα που περιλαμβάνει δεν είναι εμπειρισταωμένα και αιτιολογημένα, η δε εντολή ελέγχου είναι παραπονημένη.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

.....

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.

.....

17. Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα, οι πρόσθετοι φόροι, οι προσαυξήσεις και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.»

Επειδή στην **ΠΟΛ.1091/14.6.2010** αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988 αναφέρεται ότι: «...2. Για τις μεμονωμένες (παράδοση από αντλία) χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή γίνεται δεκτό να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Α.Λ.Π. για να διευκολυνθεί και η σύνδεση των αντλιών με φορολογικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων. Η Α.Λ.Π. αυτή δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, οι δε λήπτες - επιτηδευματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω Α.Λ.Π. οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1005/14.1.2005** “Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”:

«1. Οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους της χρήσης εκείνης, εντός της οποίας καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί και με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών. (Π. 17200/Εγκ. 129/1955), (Π. 6012/7-4-1962)»

Επειδή στο υπ’ αριθμ. **1078820/1526/Α0012/29-08-2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή για να εκπέσει μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, πρέπει, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθεται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης, διαφορετικά, στη βελτίωση γενικά της απόδοσής της (πρβλ. ΣτΕ 1559/2008, ΣτΕ 650/2005, 3451, ΣτΕ 1224/1995, ΣτΕ 2046/1994, ΣτΕ 888/1991, ΣτΕ 1282/1989).

Επειδή η διαπίστωση της ύπαρξης των προϋποθέσεων αυτών για την αναγνώριση της έκπτωσης μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι θέμα πραγματικό και ως εκ τούτου εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος σε κάθε περίπτωση ερευνά το ύψος και τη φύση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του δαπάνες:

α) για αγορές καυσίμων σε καθημερινή βάση, ωστόσο, όπως αναφέρεται στην από 24/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου, οι σχετικές αποδείξεις πώλησης δε φέρουν στο σώμα τους τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος. Επιπλέον δεν εκδόθηκαν δελτία κίνησης για τουριστικά λεωφορεία, όπως προβλέπει το άρθρο 13α του Π.Δ. 186/1992 που να δικαιολογούν την καθημερινή προμήθεια καυσίμων. Με βάση τα παραπάνω δεν αποδεικνύεται το γεγονός αφενός ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν αυτοκίνητο της επιχείρησης του προσφεύγοντος και αφετέρου ότι το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της εταιρείας και η δαπάνη είναι παραγωγική, ούτε εκδόθηκαν δελτία κίνησης για τα τουριστικά λεωφορεία όπως προβλέπει το άρθρο 13α του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 που να δικαιολογούν την καθημερινή προμήθεια καυσίμων

β) για πληρωμές τόκων πιστωτικών καρτών, χωρίς να προσκομίσει ανάλυση των χρεώσεων για να διαπιστωθεί εάν οι αγορές αφορούν επαγγελματικές δαπάνες.

γ) για τέλη-πρόστιμα (Πληρωμές Δ.Ο.Υ.), τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 17 δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

δ) επτά (7) τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, Νο 170 έως 176 για διάστημα από 23/08/2012 έως και 12/09/2012, εκδόσεως, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 9.510,00 ευρώ, τα οποία αφορούσαν την κρουαζιέρα συνολικά 317 ατόμων, χωρίς να προσκομίσει κατάσταση για το ποιους αφορά, ποια ή σχέση τους με τον προσφεύγοντα, προκειμένου να διαπιστώσει ο έλεγχος εάν ήταν πελάτες του ή όχι, ενώ δεν έχει αναγράψει στο αθεώρητο πρόσθετο βιβλίο κίνησης πελατών κάποιο πελάτη του το χρονικό διάστημα που εκδόθηκαν τα τιμολόγια αυτά, τη δωρεάν έξτρα παροχή αυτή.

Ο προσφύγων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω δαπάνες έγιναν ευκαιριακά στα πλαίσια της ελληνικής φιλοξενίας. Ωστόσο, για τις ως άνω δαπάνες ο προσφεύγων δεν εξέδωσε αντίστοιχα φορολογικά

στοιχεία (ΑΠΥ), στα οποία σε περίπτωση μη λήψης αμοιβής, ως ισχυρίζεται, θα έπρεπε να αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν» (άρθρο 13 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.)

ε) ύψους 80.000,00 ευρώ της εταιρείας για ενοίκιο, ενώ στο συμφωνητικό αναγράφει ότι η εταιρεία έχει την απόλυτη κυριότητα νομή και κατοχή της 40 δίκλινα τουριστικά δωμάτια, όπως όμως προκύπτει από το Ε9 και το εκκαθαριστικό ΕΝΦΙΑ της Ε.Π.Ε. δεν έχει στην κατοχή της ακίνητο με κτίσμα, ενώ και το συμφωνητικό που προσκόμισε δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Επίσης από την έναρξη της Ε.Π.Ε. 11/12/1997 έως και σήμερα από την ανάγνωση των πέντε (5) Φ.Ε.Κ. που αφορούν την Ε.Π.Ε. δεν υπάρχει εισφορά ακινήτου των μελών της προς την Ε.Π.Ε. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην περιουσιακή κατάσταση των μελών της Ε.Π.Ε. προέκυψε ότι δύο εξ αυτών, ο και ο προσφεύγων, έχουν στην κατοχή τους, με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% έκαστος, στην περιοχή τα κτίσματα αυτά, όπως προκύπτει από τις υπ' αριθμ./2012 και/2013 και/2012 και/2013 δηλώσεις στοιχείων ακινήτων. Επιπλέον, όπως προκύπτει από την εκτύπωση του, αυτός παραχωρεί δωρεάν στο γιο του και προσφεύγοντα τα κτίρια αυτά συνολικού εμβαδού 2.307 τ.μ. με βοηθητικούς χώρους 324 τ.μ. που χρησιμοποιείται ως ξενοδοχείο.

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε με την ενδικοφανή του προσφυγή κάποιο άλλο συμφωνητικό, από το οποίο να προκύπτει ότι η Ε.Π.Ε. έχει νοικιάσει τουριστικά δωμάτια και τα υπενοικιάζει στον προσφεύγοντα.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες, συνολικού ποσού 129.502,78 ευρώ, και τις πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη του προσφεύγοντος.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην εγκύκλιο του Υπ. Οικ. **ΠΟΛ 1095/2011** ορίζεται, μεταξύ άλλων:

«.....

3) Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με

συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5) Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

.....

7) Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ..

.....

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

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

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.»

Επειδή ο έλεγχος με το με αριθμ. πρωτ./11-09-2018 Αίτημα παροχής πληροφοριών - διευκρινήσεων (άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) κάλεσε τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεσή του αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, είτε ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθμό πρωτ./17-10-2018 έγγραφο, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι στον εμφανιζόμενο τραπεζικό λογαριασμό έχουν παρεισφρήσει εκ παραδρομής ποσά συγγενικών επιχειρήσεων, τα οποία αποδεδειγμένως έχουν νόμιμα φορολογηθεί, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει οποιοδήποτε

αποδεικτικό του ισχυρισμού του στοιχείο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την παροχή διευκρινήσεων.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, και με την ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ο υπό κρίση τραπεζικός λογαριασμός για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 τροφοδοτήθηκε επιπλέον και με τα εκδοθέντα προς τους οίκους των κρατών στο εξωτερικό, με τα αντίστοιχα πέντε τιμολόγια ποσού 221.808 ευρώ, χωρίς να προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει αυτόν τον ισχυρισμό. Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και για τις επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, συνολικού ποσού 381.841,52 ευρώ, για τις οποίες δεν απεδείχθη η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, αποδεχόμεθα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, οι οποίες είναι νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή στο άρθρο 25 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει

αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό πλήρης ή μερικός έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας η υπ' αριθμ./07-06-2017 εντολή ελέγχου για έλεγχο του προσφεύγοντος στα είδη φορολογίας ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΦΠΑ, ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ, ΤΕΛΗ ΕΙΣΦΟΡΕΣ, ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, η οποία όπως προκύπτει από την από 22/09/2017 απόδειξη παραλαβής παραδόθηκε στον προσφεύγοντα κατά την ως άνω ημερομηνία. Στη συνέχεια η παραπάνω εντολή τροποποιήθηκε με την έκδοση της υπ' αριθμ./23-05-2018 εντολής ως προς τη διάρκεια του ελέγχου, και συγκεκριμένα με παράταση του χρόνου αυτής μέχρι 31/12/2018, ήτοι εντός του χρόνου παραγραφής της χρήσης 2012. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης σε αυτόν της εντολής ελέγχου και παραποίησης αυτής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28 του ν. 4174/2013**:

«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 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 στο **άρθρο 5 του ν. 4174/2013** σχετικά με την κοινοποίηση των πράξεων ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του

στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.

.....»

Επειδή στο Έκτο Τμήμα-Γενικά Θέματα της Διαδικασίας Κεφάλαιο Γ'-Επιδόσεις του **ν.2717/1999** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται:

«Άρθρο 50 Προς ιδιώτες

1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό αυτό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.

Άρθρο 55 Θυροκόλληση

1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α. αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

.....

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στη επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, το επιδοτέου εγγράφου στη θύρα του χώρου εργασίας ή της κατοικίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.

Άρθρο 56 Έκθεση

1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.

2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει:

α. την παραγγελία προς επίδοση,

β. σαφή προσδιορισμό το επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,

γ. την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,

δ. το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και

ε. τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση.

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της θυροκόλλησης ή της παράδοσης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.

Άρθρο 57 Συντέλεση

1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1105/22.07.2008 διευκρινίστηκε ότι «2. Με τις διατάξεις του άρθρου έξι αντικαθίσταται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2717/1999 και πλέον προβλέπεται ρητά, προς άρση αμφισβητήσεων, ότι για τη θυροκόλληση επιδοτέου εγγράφου επί μη ανεύρεσης του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση, απαιτείται η αναζήτηση του προσώπου αυτού διαζευκτικά στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας του και όχι σωρευτικά στους παραπάνω χώρους.»

Επειδή, εν προκειμένω, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, εκδόθηκε το με αριθμ. πρωτ./16-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο θυροκολλήθηκε στην οικία του προσφεύγοντος από τον επιμελητή της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, την 27/11/2018. Συγκεκριμένα συντάχθηκαν από τον ενεργήσαντα τη θυροκόλληση

επιμελητή, παρουσία μάρτυρα, πέντε αποδεικτικά θυροκόλλησης όσες και οι σχετικές πράξεις-εκθέσεις και συγκεκριμένα:

α) Ένα αποδεικτικό για το υπ' αριθμ./2018 σημείωμα του άρθρου 28 ν. 4174/2013.

β) Ένα αποδεικτικό για τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

γ) Ένα αποδεικτικό για τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του Φ.Π.Α.

δ) Ένα αποδεικτικό για την έγγραφη ειδοποίηση επικείμενης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. βάσει του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013.

ε) Ένα αποδεικτικό για την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου.

Στη συνέχεια, τα ανωτέρω αποδεικτικά θυροκόλλησης απεστάλησαν επίσης ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα στις 29/11/2018 (RE), με το υπ' αριθμ. πρωτ./29-11-2018 έγγραφο. Η παραπάνω συστημένη αποστολή δεν παραδόθηκε και επεστράφη στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας από τα ΕΛΤΑ με την ένδειξη «Αζήτητο» (δεν έχει ζητηθεί από τον παραλήπτη).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν έλαβε γνώση του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με αποτέλεσμα να μη ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς η κοινοποίηση του με αριθμ. πρωτ./16-11-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας έγινε ορθά και σύννομα σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 4174/2013 και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Όσον αφορά τον ισχυρισμό του περί παραποίησης του επιδοτηρίου θυροκόλλησης, κατά το άρθρο 169 παρ. 1 του ΚΔΔ τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους και σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 1 του ΚΔΔ αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά, γεγονός που δεν αποδεικνύει με συγκεκριμένα στοιχεία ο προσφεύγων.

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή στην **παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013**, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα

του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, οικονομικού έτους 2013, εκδόθηκε στις 24/12/2018, ήτοι εντός της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής και κατόπιν τούτου η παραγραφή διακόπηκε. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία του κοινοποιήθηκε στις 11/01/2019, πρέπει να ακυρωθεί διότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς κοινοποίηση αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, είχε υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31/12/2018, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενης πράξης.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	32.231,36	542.575,40	542.575,40	511.344,04
	της συζύγου	3.151,08	3.151,08	3.151,08	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.690,59	229.202,38	229.202,38	226.511,79
Προκαταβολή φόρου		2.645,68	2.645,68	2.645,68	

Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας		212.468,06	212.468,06	212.468,06
Εισφορά Αλληλεγγύης	624,63	21.703,03	21.703,03	21.078,40
Τέλος Επιτηδεύματος	1.850,00	1.850,00	1.850,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	7.810,27	467.868,52	467.868,52	460.058,25

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.