



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, **30/09/2020**

Αριθμός απόφασης: **2074**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ ΟΡΓ Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της υπ' αριθμ. Α.1122/29.5.2020 (ΦΕΚ Β' 2088/31.5.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 30.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, κατοίκου, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		23/12/2019	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	11.570,92 €
2		23/12/2019	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	6.946,66 €

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
3		23/12/2019	-	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	-

και γ) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (ΤΧ) του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
4		23/12/2019	-	Τέλη χαρτοσήμου (ΤΧ)	01/01/2013 - 31/12/2013	13.235,22 €
5		23/12/2019	-	Τέλη χαρτοσήμου (ΤΧ)	01/01/2014 - 31/12/2014	8.072,30 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 23.12.2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 30.1.2020 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

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

1) Με την υπ' αριθμ./23.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 5.480,90 €, πλέον 5.581,20 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

(ΦΕΦΠ) οικονομικού έτους 2014 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕΦΠ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013) και 508,82 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 11.570,92 €.

2) Με την υπ' αριθμ./23.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕΦΠ ποσού 4.202,71 €, πλέον 2.101,36 € προστίμου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 και 642,59 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 6.946,66 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕΦΠ.

Οι διαφορές ΦΕΦΠ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 23.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, αντίστοιχα, με την προσθήκη α) στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους 16.608,78 € και β) στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 i) εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους 5.208,00 €, ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του/της ατομικής επιχείρησής του συνολικού ύψους 6.488,00 € και iii) διαφοράς σε σχέση με το δηλωθέν ποσό ετοιμών προϊόντων της χρήσης 2013 που πουλήθηκαν το 2014 συνολικού ύψους 13.077,19 €, ήτοι συνολικού ποσού 24.773,19 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (προ εκπτώσεων)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2013-31.12.2013	8.838,30 €	25.447,08 €
01.01.2014-31.12.2014	10.026,96 €	34.800,15 €

ΦΠΑ

3) Με την υπ' αριθμ./23.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 του προσφεύγοντος κατά 815,43 €, ωστόσο δεν του επιβλήθηκε ΦΠΑ και συνακόλουθα ούτε σχετικές προσαυξήσεις, αλλά μειώθηκε το μεταφερόμενο προς έκπτωση ποσό ΦΠΑ εισροών.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 23.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, σύμφωνα με την οποία επανυπολογίστηκε ο ΦΠΑ εισροών της ελεγχόμενης επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 με την αφαίρεση ποσού συνολικού ύψους 815,43 € από τα προστιθέμενα ποσά στο ΦΠΑ εισροών της περιόδου αυτής λόγω εσφαλμένου υπολογισμού τους, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Προστιθέμενα ποσά στο ΦΠΑ εισροών	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2014-31.12.2014	4.720,20 €	3.904,77 €

Τέλη χαρτοσήμου (ΤΧ)

4) Με την υπ' αριθμ./23.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος ΤΧ ποσού 5.464,67 €, πλέον 1.092,93 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, 5.564,68 € πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης των ως άνω ΤΧ και 1.112,94 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω πρόσθετων ΤΧ, ήτοι συνολικό ποσό 13.235,22 €.

5) Με την υπ' αριθμ./23.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος ΤΧ ποσού 4.484,61 €, πλέον 896,92 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, 2.242,31 € προστίμου λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης των ΤΧ αυτών και 448,46 € προστίμου λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης της ως άνω εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, ήτοι συνολικό ποσό 8.072,30 €.

Οι διαφορές ΤΧ προέκυψαν επί τη βάσει της από 23.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΤΧ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν μεταφορές ποσών από λογαριασμούς της εταιρείας με ΑΦΜ σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων, καθώς και πληρωμές πελατών της εν λόγω εταιρείας και καταθέσεις των ημερήσιων εισπράξεων της απευθείας σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων αντί του λογαριασμού όψεως της εταιρείας, όλες πραγματοποιηθείσες εντός του 2013 και του 2014, συνολικού ύψους 182.155,65 € και 149.487,07 € αντίστοιχα, οι οποίες αξιολογήθηκαν ως δάνεια της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα, για τα οποία δεν καταβλήθηκαν τα προβλεπόμενα από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία ΤΧ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, ΦΠΑ και ΤΧ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους ειδικότερους ισχυρισμούς:

1.) Η ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης του κοινοποιήθηκε στις 03.01.2020, ήτοι μετά την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας του άρθρου 36 ν. 4174/ 2013, που προβλέπει την έκδοση καταλογιστικών του φόρου πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης. Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος για εισοδήματα οικονομικού έτους 2014 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2.) Τα ποσά των παρακάτω πιστώσεων των ελεγχθέντων τραπεζικών λογαριασμών του:

Περίοδος	REC ID	Πιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία & ώρα πίστωσης	Ποσό
01.01.2013- 31.12.2013	3176	.....	.....	01.04.2013 09:37	313,00 €
	3231	.....	.....	30.05.2013 10:20	6.000,00 €
	3298	.....	.....	30.07.2013 12:13	2.410,00 €
	3365	.....	.....	16.10.2013 09:22	1.486,00 €
	3368	.....	.....	17.10.2013 09:22	700,00 €
	Σύνολο				10.909,00 €
01.01.2014- 31.12.2014	3455	.....	.....	09.01.2014 00:00	2.350,00 €
	3543	.....	.....	18.03.2014 10:01	3.500,00 €
	3661	.....	.....	30.07.2014 11:48	3.250,00 €
	Σύνολο				9.100,00 €

προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης καλλιέργειας ελαιών, καθότι α) κατά μεν τη χρήση 2013, όπως προκύπτει από το σχετικό προσκομιζόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕΦΠ του έτους αυτού, δήλωσε καθαρά κέρδη από αγροτικές επιχειρήσεις 6.798,25 € - γεγονός που συνεπάγεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του κατά τη χρήση αυτή, λαμβανομένου υπόψη του μέσου όρου του εύρους τιμών των καθαρών κερδών των παραγωγών για λοιπές παραγωγές 10% έως 20%, τουτέστι 15%, ανέρχονται στα 45.321,67 € (6.798,25 €/0,15)-, έσοδα από ακίνητη περιουσία 2.040,05 € και αγροτικές επιδοτήσεις 8.298,25 €, ενώ β) κατά τη χρήση 2014, όπως προκύπτει από το σχετικό προσκομιζόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕΦΠ του έτους αυτού, δήλωσε ακαθάριστα έσοδα από αγροτικές επιχειρήσεις 36.639,57 €, έσοδα από ακίνητη περιουσία 1.519,65 € και αγροτικές επιδοτήσεις 10.183,03 €.

3.) Αναφορικά με την πίστωση ποσού ύψους 10.220,00 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 20.6.2013 (REC ID 3260): Αφορά σε πωλήσεις ελαιολάδου σε ανώνυμη εταιρεία με ΑΦΜ, για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα υπ' αριθμ. /17.7.2013 και /17.9.2013 τιμολόγια πώλησης. Η κατάθεση έγινε από τον, ο οποίος εισέπραξε τα σχετικά ποσά και στη συνέχεια τα κατάθεσε σε λογαριασμό του προσφεύγοντος, γιατί εκείνος είχε παραδώσει, για λογαριασμό του προσφεύγοντος, τις σχετικές ποσότητες ελαιολάδου στην ως άνω ανώνυμη εταιρεία. Συναφώς προσκομίζει

αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ., και δελτίων αποστολής της εταιρείας με ΑΦΜ

4.) Αναφορικά με την πίστωση ποσού ύψους 5.000,00 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 01.05.2013 (REC ID 3213): Αφορά σε εξόφληση υποχρέωσης του προς την εταιρεία με ΑΦΜ Συναφώς προσκομίζει αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα τιμολογίων πώλησης της εταιρείας και σχετική καρτέλα πελάτη.

5.) Αναφορικά με την πίστωση ποσού ύψους 5.000,00 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 17.12.2014 (REC ID 3775): Αφορά σε εξόφληση υποχρέωσης του προς την εταιρεία με ΑΦΜ Συναφώς προσκομίζει αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα τιμολογίων πώλησης της εταιρείας και σχετική καρτέλα πελάτη.

6.) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου σχετικά με την ύπαρξη υποχρέωσης καταβολής ΤΧ, καθόσον δεν πληρούνται ούτε αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις, ώστε να υπαχθούν οι πιστώσεις των επίμαχων ποσών στην έννοια της δανειακής σύμβασης. Σε κάθε περίπτωση, εν προκειμένω, η φορολογική διοίκηση δεν διευκρίνισε επαρκώς και με ακρίβεια τις περιστάσεις υπό τις οποίες οδηγήθηκε στο συμπέρασμα πως οι εν λόγω εγγραφές συνιστούν κατάρτιση σύμβασης δανείου.

Επειδή, ο προσφεύγων **δεν προβάλλει** κανέναν ειδικό ισχυρισμό αναφορικά με ποσό ύψους **7.374,12 €** εκ του συνολικού ποσού ύψους 16.608,78 € που προστέθηκε στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 ως εισοδήματος αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994). Από αυτό συνάγεται ότι **σε κάθε περίπτωση αποδέχεται**, καταρχήν, την προσθήκη του ποσού αυτού στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 ως εισοδήματος αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994).

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων **δεν προβάλλει** κανέναν ειδικό ισχυρισμό αναφορικά με α) ποσό ύψους **1.105,84 €** εκ του συνολικού ποσού ύψους 5.208,00 € που προστέθηκε στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 ως εισοδήματος αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013). Από αυτό συνάγεται ότι **σε κάθε περίπτωση αποδέχεται**, καταρχήν, την προσθήκη του ποσού αυτού στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 ως εισοδήματος αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013).

Επειδή, εξάλλου, ο προσφεύγων **δεν προβάλλει** κανέναν ειδικό ισχυρισμό αναφορικά με α) το ποσό των δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του/ της ατομικής επιχείρησής του συνολικού ύψους **6.488,00 €** και β) το ποσό της διαφοράς σε σχέση με το δηλωθέν ποσό ετοιμών προϊόντων της χρήσης 2013 που πουλήθηκαν το 2014 συνολικού ύψους **13.077,19 €**. Από αυτό συνάγεται ότι **σε κάθε περίπτωση αποδέχεται**, καταρχήν, την προσθήκη των δύο αυτών ποσών στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 ως εισοδημάτων από την αγροτική-επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή** (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) **των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής** (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της ε-

πιβολής 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [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 (παραβαση 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 κάθεστώς 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, αρκούτως 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 αρκούτως 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. [...]. 3. [...].»

Ως προς τον υπ' αριθμ. 1 ειδικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (03.01.2020): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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, περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου πρώτου παρ. Δ' υποπαρ. Δ.2. παρ. 18 περ. β' ν. 4254/2014 προστέθηκαν στο άρθρο 72 παρ. 11 ν. 4174/2013 οι διατάξεις των εδ. γ' και δ', σύμφωνα με τις οποίες, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (03.01.2020): *«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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014 (07.04.2014): *«Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»*

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2350/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), *«...η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 11 (ήδη αναριθμηθέν σε 72 παρ. 11) του ν. 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, ενόψει και των κριθέντων με τις ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934-2935/2017 7μ., 172/2018 7μ., κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους [...]»* Η κρίση αυτή επαναλήφθηκε στις υπ' αριθμ. 2354/2018 (5μ., σκέψη 14 της απόφασης) και 732/2019 (7μ., σκέψη 8 της απόφασης) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου Δικαστηρίου.

Επειδή, επικαλούμενα τα ως άνω κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κρίνουν παγίως (βλ. αντί άλλων υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού

Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης) ότι «η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα [είναι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας], όπως αυτή ισχύει μετά την προσθήκη σε αυτήν τρίτου και τέταρτου εδαφίου με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η οποία αφενός περιέχει πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής, με την έκδοση, και όχι πλέον την κοινοποίηση, των φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου, προστίμων και αφετέρου υπάγει στη ρύθμιση αυτή και τις εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεις, παρατείνει εμμέσως το χρόνο παραγραφής της σχετικής αξιώσεως του Δημοσίου και, εφόσον καταλαμβάνει και χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου που εισάγει την παράταση έτους, ήτοι του νόμου 4254/2014, είναι ανίσχυρη, κατά τα ήδη κριθέντα [...]

(ΣτΕ 1738/2017 Ολ.), ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για το λόγο ότι τροποποιεί αναδρομικώς σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις και το οποίο αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.»

Επειδή, με τον υπ' αριθμ. 1 ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦπ οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης του κοινοποιήθηκε στις 03.01.2020, ήτοι μετά την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας του άρθρου 36 ν. 4174/ 2013, που προβλέπει την έκδοση καταλογιστικών του φόρου πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος για εισοδήματα οικονομικού έτους 2014 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως συνάγεται σαφώς από τα ως άνω κριθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αυτά εξειδικεύθηκαν περαιτέρω με την πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. αντί άλλων προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης), η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αυτή προστέθηκε το 2014 με το ν. 4254/2014 και ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (03.01.2020)) νομίμως, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καταλαμβάνει (αναδρομικά) αξιώσεις του Δημοσίου φορολογικής φύσης που έχουν γεννηθεί εντός της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 (ημερολογιακό έτος 2013) και συνεπώς κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης διακόπηκε η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει ΦΕφπ (και τις σχετικές προσαυξήσεις) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013. Για το λόγο αυτό, ο υπ' αριθμ. 1 ισχυρισμός της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον υπ' αριθμ. 2 ειδικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τον υπ' αριθμ. 2 ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι τα ποσά των παρακάτω πιστώσεων των ελεγχθέντων τραπεζικών λογαριασμών του:

Περίοδος	REC ID	Πιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία & ώρα πίστωσης	Ποσό
01.01.2013-31.12.2013	3176	.....	.....	01.04.2013 09:37	313,00 €
	3231	.....	.....	30.05.2013 10:20	6.000,00 €
	3298	.....	.....	30.07.2013 12:13	2.410,00 €
	3365	.....	.....	16.10.2013 09:22	1.486,00 €
	3368	.....	.....	17.10.2013 09:22	700,00 €
	Σύνολο				10.909,00 €
01.01.2014-31.12.2014	3455	.....	.....	09.01.2014 00:00	2.350,00 €
	3543	.....	.....	18.03.2014 10:01	3.500,00 €
	3661	.....	.....	30.07.2014 11:48	3.250,00 €
	Σύνολο				9.100,00 €

προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης καλλιέργειας ελαιών, καθότι α) κατά μεν τη χρήση 2013, όπως προκύπτει από το σχετικό προσκομιζόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕφπ του έτους αυτού, δήλωσε καθαρά κέρδη από αγροτικές επιχειρήσεις 6.798,25 € - γεγονός που συνεπάγεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του κατά τη χρήση αυτή, λαμβανοένου υπόψη του μέσου όρου του εύρους τιμών των καθαρών κερδών των παραγωγών για λοιπές παραγωγές 10% έως 20%, τουτέστι 15%, ανέρχονται στα 45.321,67 € (6.798,25 €/0,15)-, έσοδα από ακίνητη περιουσία 2.040,05 € και αγροτικές επιδοτήσεις 8.298,25 €, ενώ β) κατά τη χρήση 2014, όπως προκύπτει από το σχετικό προσκομιζόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕφπ του

έτους αυτού, δήλωσε ακαθάριστα έσοδα από αγροτικές επιχειρήσεις 36.639,57 €, έσοδα από ακίνητη περιουσία 1.519,65 € και αγροτικές επιδοτήσεις 10.183,03 €.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί μόνο με τις ως άνω προσκομιζόμενες πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/19.7.2014 και αριθμό ειδοποίησης/19.7.2014 και πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/4.10.2015 και αριθμό ειδοποίησης/4.10.2015, την υπ' αριθμ. καταχώρησης/19.7.2014 (αρχική) δήλωσή του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 και την υπ' αριθμ. καταχώρησης/4.10.2015 (τροποποιητική) δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 και τη συνοδεύουσα την τελευταία αυτή δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) για την περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ότι τα συγκεκριμένα ως άνω υπό κρίση ποσά αποτελούν μέρος εκ των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής του επιχείρησης, πολλώ μάλλον που α) η προσθήκη των ποσών αυτών στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 και της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, αντίστοιχα, ως εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης έχει ακριβώς την έννοια ότι τα ποσά αυτά δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων του, αλλά τα υπερβαίνουν και αποτελούν εισοδήματά του πέραν των δηλωθέντων και β) ειδικά σ' ό,τι αφορά στην πίστωση ποσού ύψους 6.000,00 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 30.5.2013 (REC ID 3231), η πίστωση αυτή έχει διενεργηθεί από την αδελφή του, (ΑΦΜ) και όχι από πελάτη του, κάτι που επιτείνει, ειδικά για αυτό το ποσό, την αβεβαιότητα («εύλογες αμφιβολίες») για το αν αυτό (μπορεί να) προέρχεται από την ασκούμενη δραστηριότητά του. Για το λόγο αυτό, ο υπ' αριθμ. 1 ισχυρισμός της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον υπ' αριθμ. 3 ειδικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τον υπ' αριθμ. 3 ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, αναφορικά με την πίστωση ποσού ύψους 10.220,00 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 20.6.2013 (REC ID 3260), ο προσφεύγων προβάλλει ότι η πίστωση αυτή αφορά σε πωλήσεις ελαιολάδου σε ανώνυμη εταιρεία με ΑΦΜ, για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα υπ' αριθμ./17.7.2013 και/ 17.9.2013 τιμολόγια πώλησης, η δε κατάθεση έγινε από τον, ο οποίος εισέπραξε τα σχετικά ποσά και στη συνέχεια τα κατάθεσε σε λογαριασμό του προσφεύγοντος, γιατί εκείνος είχε παραδώσει, για λογαριασμό του προσφεύγοντος, τις σχετικές ποσότητες ελαιολάδου στην ως άνω ανώνυμη εταιρεία, συναφώς δε προσκομίζει αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ., και δελτίων αποστολής της εταιρείας με ΑΦΜ

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, **αν και** α) η φερόμενη ως παραδοθείσα από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθμ./15.4 δελτίο αποστολής της εταιρείας με ΑΦΜ ποσότητα ελαιολάδου (720,00 κιλά) ταυτίζεται με την αναγραφόμενη στο υπ' αριθμ./18.4.2013 τιμολόγιο αγοράς της ανώνυμης εταιρείας με ΑΦΜ πωληθείσα σε αυτήν ποσότητα ελαιολάδου από τον

προσφεύγοντα, β) η φερόμενη ως παραδοθείσα από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθμ./11.6 δελτίο αποστολής της εταιρείας με ΑΦΜποσότητα ελαιολάδου (1.100,50 κιλά) ταυτίζεται με την αναγραφόμενη στο υπ' αριθμ./19.6.2013 τιμολόγιο αγοράς της ανώνυμης εταιρείας με ΑΦΜ πωληθείσα σε αυτήν ποσότητα ελαιολάδου από τον προσφεύγοντα και γ) η φερόμενη ως παραδοθείσα από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθμ./13.9 δελτίο αποστολής της εταιρείας με ΑΦΜ ποσότητα ελαιολάδου (2.147,00 κιλά) ταυτίζεται με την αναγραφόμενη στο υπ' αριθμ./17.9.2013 τιμολόγιο αγοράς της ανώνυμης εταιρείας με ΑΦΜ πωληθείσα σε αυτήν ποσότητα ελαιολάδου από τον προσφεύγοντα, **εντούτοις** μόνο με τα ως άνω προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ.,και 9δελτίων αποστολής της εταιρείας με ΑΦΜ-στα οποία μάλιστα δεν έχει αναγραφεί ο τόπος παράδοσης των παραληφθέντων εμπορευμάτων-, χωρίς επιπλέον π.χ. συμφωνητικό βέβαιης χρονολογίας περί της έννομης σχέσης μεταξύ του προσφεύγοντος και της εν λόγω εταιρείας, στα πλαίσια της οποίας φέρονται ως διενεργηθείσες οι αποτυπωμένες στα δελτία αυτά αποστολής μεταφορές ελαιολάδου, δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ότι η εταιρεία αυτή ενήργησε (και) ως εισπράκτορας των ποσών που αφορούσαν στις φερόμενες ως πωληθείσες από τον προσφεύγοντα στην ανώνυμη εταιρεία με ΑΦΜ ποσότητες ελαιολάδου (ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ως αποδεδειγμένο το γεγονός ότι πάντως ενήργησε ως μεταφορέας των εν λόγω ποσοτήτων)· απεναντίας, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ελέγχεται ως ανακριβής, αφού η ημερομηνία της ως άνω ελεγχόμενης πίστωσης (20.6.2013) είναι προγενέστερη των φερόμενων ημερομηνιών έκδοσης των επικαλούμενων από αυτόν τιμολογίων αγοράς της ανώνυμης εταιρείας με ΑΦΜ (17.7.2013 και 17.9.2013, αντίστοιχα), πράγμα άτοπο, ενώ, ακόμα κι αν ήθελε υποτεθεί ότι η πίστωση αυτή συνιστούσε κάποιας μορφής προκαταβολή ενόψει της μελλοντικής πώλησης των παραδοθεισών ποσοτήτων ελαιολάδου στην εταιρεία με ΑΦΜ έναντι του τελικού τιμήματος, κάτι τέτοιο επίσης δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) μόνο με τα προαναφερθέντα έγγραφα (φωτοαντίγραφα δελτίων αποστολής και τιμολογίων αγοράς) χωρίς επιπλέον π.χ. συμφωνητικό βέβαιης χρονολογίας περί σχετικής έννομης σχέσης μεταξύ του προσφεύγοντος και της τελευταίας αυτής εταιρείας που να καθορίζει με σαφήνεια το περιεχόμενο μιας τέτοιας συνεργασίας. Για το λόγο αυτό, ο υπ' αριθμ. 3 ισχυρισμός της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον υπ' αριθμ. 4 ειδικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τον υπ' αριθμ. 4 ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, αναφορικά με την πίστωση ποσού ύψους 5.000,00 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 01.05.2013 (REC ID 3213), ο προσφεύγων προβάλλει ότι η πίστωση αυτή αφορά σε εξόφληση υποχρέωσης του προς την εταιρεία με ΑΦΜ, συναφώς δε προσκομίζει αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα τιμολογίων πώλησης της εταιρείας και σχετική καρτέλα πελάτη.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ενώ στην προσκομιζόμενη καρτέλα πελάτη της εταιρείας με ΑΦΜ εμφανίζεται πληρωμή ποσού 5.000,00 € την 01.05.2013, στο ισοζύγιο της ίδιας ημέρας

δεν εμφανίζεται καμιά τέτοια πληρωμή από τον (ΑΦΜ), συνεπώς από τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ότι το ποσό της υπό κρίση ελεγχόμενης πίστωσης αφορούσε σε εξόφληση υποχρέωσης του (ΑΦΜ) προς την εταιρεία με ΑΦΜ Για το λόγο αυτό, ο υπ' αριθμ. 4 ισχυρισμός της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον υπ' αριθμ. 5 ειδικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τον υπ' αριθμ. 5 ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, αναφορικά με την πίστωση ποσού ύψους 5.000,00 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 17.12.2014 (REC ID 3775), ο προσφεύγων προβάλλει ότι η πίστωση αυτή αφορά σε εξόφληση υποχρέωσης του προς την εταιρεία με ΑΦΜ, συναφώς δε προσκομίζει αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα τιμολογίων πώλησης της εταιρείας και σχετική καρτέλα πελάτη.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ενώ στην προσκομιζόμενη καρτέλα πελάτη της εταιρείας με ΑΦΜ εμφανίζεται πληρωμή ποσού 5.000,00 € στις 17.12.2014, στο ισοζύγιο της ίδιας ημέρας εμφανίζεται πληρωμή μόνο 1.793,51 €, συνεπώς από τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ότι το συνολικό ποσό της υπό κρίση ελεγχόμενης πίστωσης, που πραγματοποιήθηκε από την (ΑΦΜ), σύζυγο του (ΑΦΜ), διά μεταφοράς του σχετικού ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό που τηρούσε ο τελευταίος στην Τράπεζα στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ίδια τράπεζα, αφορούσε σε εξόφληση υποχρέωσης του (ΑΦΜ) προς την εταιρεία με ΑΦΜ, αλλά μόνο μέρος αυτής ύψους 1.793,51 €. Για το λόγο αυτό, ο υπ' αριθμ. 5 ισχυρισμός της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον υπ' αριθμ. 6 ειδικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 του Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ, π.δ. της 28.7.1931), όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014: *«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 13, το τέλος ορίζεται εις 2% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 περ. α' του ΚΝΤΧ, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014: *«Εις το κατά την παράγρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 14 τέλος υπόκεινται: 1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. [...].»*

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 του ΚΝΤΧ, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014: *«Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας [...]»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 περ. α' και β' του ΚΝΤΧ, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014: *«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 12 τέλος υπόκεινται: 1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή **πάσα** εξόφλησις συμβάσεως ή **σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις**, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. Εξαιρούνται: [...]. β. Εφ' όσον σύμβασις κατηρτίσθη εγγράφως και υπεβλήθη εξ υπαρχής εις το τέλος χαρτοσήμου, πάσα εξόφλησις ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις υπόκειται εις πάγιον τέλος δραχμών 5.000 εκτός αν η απόδειξις αύτη αφορά την καταβολήν τόκων ή άλλων ωφελειών, δι' α δεν κατεβλήθη προηγουμένως το νόμιμον τέλος οπότε η απόδειξις αύτη υπόκειται εις το τέλος της κλίμακος του άρθρ. 12 ή του κατωτέρω άρθρ. 14 αναλόγως, προς την φύσιν της κυρίας συμβάσεως. Καθ' ας περιπτώσεις το πάγιον τούτο τέλος τυγχάνει ανώτερον το αναλογικόν τέλους του αντιστοιχούντος εις το ποσόν, δι' ο η απόδειξις ή η εξόφλησις καταβάλλεται το αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου. Εφ' όσον η σύμβασις δεν συνήφθη εγγράφως υπόκειται εις το αναλογικόν τέλος η εγγράφως καταρτιζομένη εξόφλησις αυτής ή **η σχετική προς την σύμβασιν έγγραφος απόδειξις.**»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./23.12.2019 και/23.12.2019 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την **υποχρέωση** να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία** για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./ 23.12.2019 και/23.12.2019 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης: *«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.** [...]»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./ 23.12.2019 και/23.12.2019 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης: *«Καθένας έχει δικαίωμα στην*

παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./23.12.2019 και/23.12.2019 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.*»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις σελ. 2-3, 11-12, 20-21, 31-32 και 40-41 της συμπεροβαλλόμενης με τις ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 και/23.12.2019 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 23.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου: «*4. ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟ 28 ΠΑΡ. 1 Ν. 4174/2013. 4.1 Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε το με αριθμό/21-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε στον ελεγχόμενο από το ΓΕΦ Μολάων την 22/11/2019. Το περιεχόμενο του σημειώματος διαπιστώσεων καθώς και οι απόψεις του ελεγχόμενου έχουν ως ακολούθως: ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ. Ο έλεγχος με βάση τα στοιχεία που του έχετε προσκομίσει διαπίστωσε τα εξής: ΧΡΗΣΗ 2013. Για τη χρήση 2013 ο έλεγχος διαπιστώνει μεγάλο αριθμό καταθέσεων στους λογαριασμούς σας που είστε συνδικαιούχος είτε με τη μητέρα σας είτε με τα αδέρφια σας που αφορούν εισπράξεις της ποσά που θα έπρεπε να κατατίθενται σε λογαριασμούς της εταιρείας, της οποίας επισημαίνουμε δεν έχετε κάποια σχέση. Παράλληλα, διαπίστωσε πληρωμές πελατών της εταιρείας σε λογαριασμούς που είστε συνδικαιούχος αντί οι πληρωμές αυτές να πραγματοποιούνται σε λογαριασμούς της εταιρείας. Το σύνολο των καταθέσεων αυτών που βρέθηκε στους λογαριασμούς σας ο έλεγχος θα σας το καταλογίσει στο ποσοστό που σας αναλογεί ως χαρτόσημο δανειακής σύμβασης, καθώς είχατε τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσετε τα χρήματα αυτά για να καλύψετε προσωπικές ή επιχειρηματικές σας δαπάνες. Αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφέρονται παρακάτω: [...]. ΚΩΔΙΚΑΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ. Από τις κινήσεις των τραπεζικών σας λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν καταθέσεις που αφορούν χρήματα της, προερχόμενα από μεταφορά ποσών από λογαριασμούς της εν λόγω εταιρείας σε λογαριασμούς που είστε δικαιούχος, από πληρωμές πελατών της εταιρείας απευθείας σε δικό σας λογαριασμό αντί του όψεως της εταιρείας, από κατάθεση της ημερήσιας εισπράξης της εταιρείας σε λογαριασμό που είστε εσείς δικαιούχος αντί στον όψεως της εταιρείας. Οι συναλλαγές αυτές όλες αποτελούν μορφή δανείου της*

εταιρείας προς το πρόσωπό σας και κατά συνέπεια θα σας καταλογιστεί χαρτόσημο για τις πράξεις αυτές. [...]. ΧΡΗΣΗ 2014. [...]. ΚΩΔΙΚΑΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ. Από τις κινήσεις των τραπεζικών σας λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν καταθέσεις που αφορούν χρήματα της , προερχόμενα από μεταφορά ποσών από λογαριασμούς της εν λόγω εταιρείας σε λογαριασμούς που είστε δικαιούχος, από πληρωμές πελατών της εταιρείας απευθείας σε δικό σας λογαριασμό αντί του όψεως της εταιρείας, από κατάθεση της ημερήσιας είσπραξης της εταιρείας σε λογαριασμό που είστε εσείς δικαιούχος αντί στον όψεως της εταιρείας. Οι συναλλαγές αυτές όλες αποτελούν μορφή δανείου της εταιρείας προς το πρόσωπό σας και κατά συνέπεια θα σας καταλογιστεί χαρτόσημο για τις πράξεις αυτές. [...]. 5. ΑΠΟΨΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ. [...]. 6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ. 6.1.1 ΧΡΗΣΗ 2013. [...]. 6.1.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ. Από τις κινήσεις των τραπεζικών σας λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν καταθέσεις που αφορούν χρήματα της , προερχόμενα από μεταφορά ποσών από λογαριασμούς της εν λόγω εταιρείας σε λογαριασμούς του ελεγχόμενου, από πληρωμές πελατών της εταιρείας απευθείας σε λογαριασμό του ελεγχόμενου αντί του όψεως της εταιρείας, από κατάθεση της ημερήσιας είσπραξης της εταιρείας σε λογαριασμό του ελεγχόμενου αντί στον όψεως της εταιρείας. Οι συναλλαγές αυτές όλες αποτελούν μορφή δανείου της εταιρείας προς τον ελεγχόμενο και κατά συνέπεια θα καταλογιστεί χαρτόσημο για τις πράξεις αυτές. [...]. 6.2.1 ΧΡΗΣΗ 2014. [...]. 6.2.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ. Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν καταθέσεις που αφορούν χρήματα της , προερχόμενα από μεταφορά ποσών από λογαριασμούς της εν λόγω εταιρείας σε λογαριασμούς που ο ελεγχόμενος είναι δικαιούχος, από πληρωμές πελατών της εταιρείας απευθείας σε λογαριασμούς που ο ελεγχόμενος είναι δικαιούχος αντί του όψεως της εταιρείας, από κατάθεση της ημερήσιας είσπραξης της εταιρείας σε λογαριασμούς που ο ελεγχόμενος είναι δικαιούχος αντί στον όψεως της εταιρείας. Οι συναλλαγές αυτές όλες αποτελούν μορφή δανείου της εταιρείας προς τον ελεγχόμενο και κατά συνέπεια θα καταλογιστεί χαρτόσημο για τις πράξεις αυτές. [...].»

Επειδή, με τον υπ' αριθμ. 6 ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω η Φορολογική Διοίκηση ερμήνευσε εσφαλμένα και εφάρμοσε πλημμελώς τις διατάξεις του ΚΝΤΧ σχετικά με την ύπαρξη υποχρέωσης καταβολής ΤΧ, καθόσον δεν πληρούνται ούτε αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις, ώστε να υπαχθούν οι πιστώσεις των επίμαχων ποσών στην έννοια της δανειακής σύμβασης, σε κάθε δε περίπτωση δε διευκρίνισε επαρκώς και με ακρίβεια τις περιστάσεις, υπό τις οποίες οδηγήθηκε στο συμπέρασμα πως οι εν λόγω εγγραφές συνιστούν κατάρτιση σύμβασης δανείου, δεδομένου ότι από τις επικαλούμενες εγγραφές και τα επικαλούμενα στοιχεία δεν προκύπτουν τα συστατικά στοιχεία σύμβασης δανείου, ενώ παράλληλα οι επικαλούμενες εγγραφές δεν αποτελούν στοιχεία των επίσημων βιβλίων του ούτε καν στοιχεία της επαγγελματικής του δραστηριότητας· ταυτόχρονα, επειδή στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά στις διατάξεις των άρθρων 13 και 15 του ΚΝΤΧ, χωρίς να προσδιορίζεται συγκεκριμένα ποιες από τις επικαλούμενες εγγραφές/πιστώσεις υπάγονται σε ΤΧ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 και ποιες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15, που προϋποθέτουν διαφορετικές διαπιστώσεις εκ μέρους του ελέγχου, με αποτέλεσμα να στερείται, συνεπεία της ανωτέρω αοριστίας, του δικαιώματος να

αμυνθεί αποτελεσματικά στα πλαίσια του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης που προστατεύεται από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης καταλογίζει ΤΧ δανείου για τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος που αφορούν σε συναλλαγές (πελάτες) της εταιρείας με ΑΦΜ (μεταφορά ποσών από λογαριασμούς της σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, πληρωμές πελατών της απευθείας σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος αντί του όψεώς της, κατάθεση της ημερήσιας είσπραξής της σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος αντί στον όψεώς της) με το επιχείρημα ότι «είχατε τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσετε τα χρήματα αυτά για να καλύψετε προσωπικές ή επιχειρηματικές σας δαπάνες» (βλ. σελ. 4 σε συνδυασμό με σελ. 31-32 και 40-41 της συμπεροσβαλλόμενης με τις ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 και/23.12.2019 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 23.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου). **Πλην όμως** η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι το επιχείρημα-αιτιολογία αυτή ισοδυναμεί με **αόριστη** αιτιολογία, αφού στη συμπεροσβαλλόμενη με τις ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 και/23.12.2019 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 23.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου δεν αναφέρεται, με τρόπο εξειδικευμένο και συγκεκριμένο και με σαφήνεια, αν υπήρχε υποχρέωση επιστροφής των σχετικών ποσών, ποια από αυτά τυχόν επιστράφηκαν ήδη και βάσει ποιων εγγραφών στα βιβλία της εταιρείας ή άλλων εγγράφων/ έγγραφων αποδείξεων, καθώς και πόσο ήταν το χρονικό διάστημα διακράτησής τους από τον προσφεύγοντα, προτού αυτός τα καταθέσει σε τραπεζικό/-ούς λογαριασμό/-ούς που τηρούσε η εταιρεία, και τέλος αν είχε προβλεφθεί η καταβολή τόκων και αν τυχόν καταβλήθηκαν ήδη τέτοιοι τόκοι, ώστε να μπορεί να συναχθεί με ασφάλεια αν οι σχετικές πιστώσεις όντως αποτελούν δάνεια της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα ή π.χ. έγιναν στα πλαίσια σύμβασης ανώμαλης παρακαταθήκης μεταξύ του τελευταίου και της εταιρείας κατά την έννοια του άρθρου 830 του Αστικού Κώδικα ή άλλης τυχόν σύμβασης μεταξύ τους, ζήτημα που είναι αποφασιστικής σημασίας για την αντιμετώπιση της υπό κρίση περίπτωσης από τη νομοθεσία περί ΤΧ· δηλαδή δεν παρατίθενται **με τρόπο σαφή** τα γεγονότα, επί των οποίων θεμελιώνονται οι ως άνω υπ' αριθμ./23.12.2019 και/23.12.2019 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με αποτέλεσμα αυτές να πάσχουν **αόριστης** αιτιολογίας και ως εκ τούτου ο προσφεύγων να μην έχει τη δυνατότητα να ασκήσει πλήρως το κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος (όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των δύο αυτών προσβαλλόμενων πράξεων) δικαίωμά του σε έννομη προστασία κατά το ενδικοφανές στάδιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63 ν. 4174/2013, κατά παράβαση των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 64 και 28 παρ. 2 ν. 4174/2013, συνδυαστικά ερμηνευομένων (όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των εν λόγω πράξεων), και συγκεκριμένα **κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου**, σχετικά με τη διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης των δύο αυτών προσβαλλόμενων καταλογιστικών (συνεπώς δυσμενών) διοικητικών πράξεων, **της σαφούς, ειδικής και πλήρους αιτιολογίας** των πράξεων αυτών. Για το λόγο αυτό, οι ως άνω υπ' αριθμ.

...../23.12.2019 και/23.12.2019 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης πρέπει να ακυρωθούν λόγω **τυπικής πλημμέλειάς τους** και, συγκεκριμένα, λόγω **αόριστης αιτιολογίας** (τους).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της από 30.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		23/12/2019	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	11.570,92 €
2		23/12/2019	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	6.946,66 €

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
3		23/12/2019	-	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	-

και γ) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΤΧ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
4		23/12/2019	-	Τέλη χαρτοσήμου (ΤΧ)	01/01/2013 - 31/12/2013	13.235,22 €
5		23/12/2019	-	Τέλη χαρτοσήμου (ΤΧ)	01/01/2014 - 31/12/2014	8.072,30 €

και **συγκεκριμένα**:

α) την **απόρριψη** της σ' ό,τι αφορά στην **πρώτη (υπό A/A 1)**, στη **δεύτερη (υπό A/A 2)** και στην **τρίτη (υπό A/A 3)** εκ των ως άνω πράξεων και την **επικύρωση** των πράξεων αυτών· και

β) την **αποδοχή** της σ' ό,τι αφορά στην **τέταρτη (υπό A/A 4)** και στην **πέμπτη (υπό A/A 5)** εκ των ως άνω πράξεων και την **ακύρωση των πράξεων αυτών** για τυπική πλημμέλεια, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

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

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

ΦΕφπ

Οικονομικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	5.480,90 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013)	5.581,20 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	508,82 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>11.570,92 €</u>

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	4.202,71 €*
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014	2.101,36 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	642,59 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>6.946,66 €</u>

* Σύμφωνα και με την επισημάνση στο σώμα της υπ' αριθμ./23.12.2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ.

ΤΧ

Έτος 2013

Διαφορά ΤΧ	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω ΤΧ	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης των ως άνω ΤΧ	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω πρόσθετων ΤΧ	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

Έτος 2014

Διαφορά ΤΧ	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω ΤΧ	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης των ως άνω ΤΧ	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης της ως άνω εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.