



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2077**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

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 του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	31/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	41.330,78 €
2	31/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	19.067,57 €

β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994) οικονομικού έτους 2014 της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	31/12/2019	31/12/2019	Φόρος τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής	01/01/2013 - 31/12/2013	1.367,28 €

και γ) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
4	31/12/2019	31/12/2019	Πρόστιμο άρθρ. 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013	01/01/2019 - 31/12/2019	250,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994) και γ) επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και την από 31.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης 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 του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

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

1) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 15.795,90 €, πλέον

2.463,69 € πιστωτικού ποσού βάσει της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) οικονομικού έτους 2014, 30,00 € τελών χαρτοσήμου (ΤΧ) στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων, 6,00 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω ΤΧ, 18.727,04 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της ως άνω δήλωσής του ΦΕΦΠ και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕΦΠ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013), 15,00 € πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης των ως άνω ΤΧ, 3,00 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω πρόσθετων ΤΧ και 4.290,15 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 41.330,78 €.

2) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕΦΠ ποσού 11.347,61 €, πλέον 5.673,81 € προστίμου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 και 2.046,15 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 19.067,57 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι: «Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ.» [λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕΦΠ]. «Οι τόκοι ανέρχονται σε 0,73% ανά μήνα και υπολογίζονται από την επόμενη ημέρα λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου, ήτοι από 01/08/2015.»

Οι διαφορές ΦΕΦΠ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 31.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε α) το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων από ακίνητα συνολικού ύψους 1.000,00 € και εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους 65.546,03 € και β) το συνολικό εισόδημά του κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων από μερίσματα αλλοδαπής συνολικού ύψους 1.201,47 € και εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους 34.022,62 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (προ εκπτώσεων)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2013-31.12.2013	2.160,00 €	68.706,03 €
01.01.2014-31.12.2014	13.501,00 €	48.725,09 €

II. Φόρος τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994)

3) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994) οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος τόκων αλλοδαπής προέλευσης (συντελεστής 15%) ποσού 675,00 €, πλέον 692,28 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω

μη υποβολής σχετικής δήλωσης και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου φόρου (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013), ήτοι συνολικό ποσό 1.367,28 €.

Η διαφορά αυτή ΦΕφπ φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994) προέκυψε επί τη βάσει της από 31.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι εντός του 2013 πιστώθηκαν στον υπ' αριθμ. επενδυτικό/καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην στο τόκοι αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα ποσό ύψους 2.500,00 € (στις 02.08.2013) και ποσό ύψους 2.000,00 € (στις 25.10.2013), αντίστοιχα, επί των οποίων δεν παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή.

III. Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013

4) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ν. 4174/2013, ύψους 250,00 € λόγω μη προσκόμισης, εντός του 2019, συμπληρωμένων των εντύπων «ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ» και «ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΤΡΟΠΟΥ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ - ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ».

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, των ως άνω πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994) και γ) επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

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

Ειδικότερα, δεν προσδιορίζεται με ποιον τρόπο υπολογίσθηκαν τα επιβληθέντα ποσά του κύριου και πρόσθετου φόρου εκάστης εκ των προσβαλλόμενων πράξεων.

2.) Παντελής έλλειψη αιτιολογίας.

Ειδικότερα, επί του σώματος των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων δε διαλαμβάνεται η απαραίτητη αιτιολογία, αφού δεν αναφέρονται ούτε τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη ούτε τα στοιχεία που οδήγησαν στην έκδοσή τους, για το λόγο αυτό η αιτιολογία των φερομένων ως διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ως γενική και όλως αόριστη είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη, η έλλειψη δε αυτή καθιστά ανέφικτη την άσκηση δικαστικού ελέγχου για τη διαπίστωση της ορθότητας (νομικής βασιμότητας) των διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ και τη δική του άμυνα κατά των διαπιστώσεων αυτών και συνιστά νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

3.) Αδυναμία ακριβούς και σαφούς προσδιορισμού της έκθεσης ελέγχου που συνοδεύει τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ειδικότερα, εν προκειμένω επί του σώματος των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, αναγράφεται επί λέξει ότι «...α)... β)... η) την από .../.../2019 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ...», διατύπωση από την οποία προκύπτει ανενδοιάστως ότι δεν μπορεί να γίνει ακριβής και σαφής προσδιορισμός της έκθεσης ελέγχου που τις συνοδεύει.

4.) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα μη τήρηση του δικαιώματός του σε προηγούμενη ακρόαση.

Ειδικότερα, στο υπ' αριθμ./2019 οικείο σημείωμα διαπιστώσεων δεν αναγράφονταν αναλυτικά οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία που αυτή έλαβε υπόψη για το χαρακτηρισμό των ελεγχθεισών τραπεζικών καταθέσεων ως αμφισβητούμενων.

5.) Μη νόμιμο το συμπέρασμα της φορολογικής αρχής ότι οι αμφισβητούμενες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών είναι αγνώστου πηγής και προέλευσης. Εν προκειμένω:

α) Τα ποσά που κατατέθηκαν από την αδερφή του (19 πιστώσεις εντός του 2013 και 19 πιστώσεις εντός του 2014) χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως αγνώστου πηγής και προέλευσης. Ωστόσο, η κρίση αυτή, πέραν του ανατιολόγητου της, είναι και μη νόμιμη, δεδομένου ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν επιστροφή δανείου, σε κάθε δε περίπτωση πρέπει να ληφθούν υπόψη ως άτυπη δωρεά της αδερφής του προς τον ίδιο. Η δε κρίση της φορολογικής αρχής ότι απορρίπτει τον ισχυρισμό αυτό, επειδή και η αδερφή του είχε την ιδιότητα του επιτηδευματία, είναι ανατιολόγητη και εσφαλμένη.

β) Οι καταθέσεις επιταγών σε τραπεζικούς του λογαριασμούς αποτελούν εξοφλήσεις οφειλών πελατών του με μεταχρονολογημένες επιταγές από αγορές σε προηγούμενα έτη, για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα προβλεπόμενα παραστατικά και οι οποίες είχαν δηλωθεί νομίμως στις σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις, εσφαλμένα δε ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ θεωρεί τις καταθέσεις αυτές ως μη αιτιολογημένες, εξετάζοντας μόνο την πιθανή σχέση μεταξύ του ιδίου και του εκδότη εκάστης επιταγής, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις οπισθογραφήσεις τους και τις τυχόν συναλλαγές του με τους οπισθογράφους.

γ) Παρότι προσκόμισε ανάλωση κεφαλαίου για τα οικονομικά έτη 2003-2015, ο έλεγχος έλαβε υπόψη μόνο τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών στην ημεδαπή κατά την 31.12.2013 και την 31.12.2014, όχι δε και τα ποσά που του αποδίδονταν από τον υπ' αριθμ. επενδυτικό/καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε στην στο Λουξεμβούργο, καθώς και το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού κατά την 31.12.2012. Το ποσό δε του εισοδήματος που απέκτησε από μερίσματα, τόκους, τοκομερίδια και υπεραξία τίτλων στην αλλοδαπή δηλώθηκε κανονικά στον κωδικό 659 των δηλώσεων του ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, και φορολογήθηκε.

δ) Ποσό 377.297,77 € προέρχεται από πώληση ακινήτου κυριότητάς του το 2006 δυνάμει του υπ' αριθμ./2006 πωλητηρίου συμβολαίου της συμβολαιογράφου Το τίμημα της πώλησης αυτής έχει δηλωθεί νομίμως και έχει φορολογηθεί. Για την αναγνώριση του ως άνω ποσού ως χρηματικού διαθέσιμου εις χείρας του δεν είναι απαραίτητη η άμεση κατάθεσή του σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Τα χρήματα αυτά ήταν

διαθέσιμα εις χείρας του και κατατέθηκαν τμηματικά σε προηγούμενα αλλά και κατά τα υπό κρίση έτη. Οι σχετικές πιστώσεις είναι οι ακόλουθες:

Περίοδος	REC ID	Πιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία πίστωσης	Ποσό
01.01.2013-31.12.2013	4170	.....	.....	31.01.2013	350,00 €
	4300	.....	.....	02.09.2013	4.723,20 €
	4359	.....	.....	18.12.2013	487,00 €
	Σύνολο				
01.01.2014-31.12.2014	4422	15.05.2014	320,00 €
	Σύνολο					320,00 €

ε) Από τον ως άνω υπ' αριθμ. λογαριασμό που τηρούσε στην στο διενεργούνταν διάφορες επενδυτικές κινήσεις, και ό,τι εισόδημα προέκυψε, δηλώθηκε στον κωδικό 659 των δηλώσεων του ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, και φορολογήθηκε. Οι λοιπές κινήσεις από αποδόσεις τοκομεριδίων και τόκων δε φορολογούνταν στο χρόνο που γίνονταν, αλλά κατά το χρόνο απόδοσης λογαριασμού εκκαθάρισης από την τράπεζα. Συνεπώς, οι σχετικοί υπολογισμοί του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ είναι εσφαλμένοι και δεν μπορούν σε καμία περίπτωση οι συναλλαγές αυτές να χαρακτηρισθούν ως αγνώστου προέλευσης.

6.) Εφαρμογή, σ' ό,τι αφορά στη φορολογία εισοδήματος, ως επεικέστερης της προσαύξησης του άρθρου 58 ν. 4174/2013 χωρίς την προσθήκη του τόκου κατ' άρθρο 53 ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «*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 άρθρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρ. 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 να μην μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της 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 (άρθρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρ. 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 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/ 2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ’ αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ’ αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε

διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, 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 τους πρώτο και δεύτερο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. **Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «**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 εδ. β'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «*Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «*Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν [...] τον προσδιορισμό φόρου [...], εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 3-4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «*3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος [...] καλείται εγγράφως [...] να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων [...] πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.*»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν περιέχουν όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία, ειδικότερα δε δεν προσδιορίζεται με ποιον τρόπο υπολογίσθηκαν τα επιβληθέντα ποσά του κύριου και πρόσθετου φόρου εκάστης εκ των προσβαλλόμενων πράξεων, περαιτέρω δε με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται παντελώς αιτιολογίας, ειδικότερα δε ότι επί του σώματός τους δε διαλαμβάνεται η απαραίτητη αιτιολογία, αφού δεν αναφέρονται ούτε τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη ούτε τα στοιχεία που οδήγησαν στην έκδοσή τους, για το λόγο αυτό η αιτιολογία των φερομένων ως διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ως γενική και όλως αόριστη είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη, η

έλλειψη δε αυτή καθιστά ανέφικτη την άσκηση δικαστικού ελέγχου για τη διαπίστωση της ορθότητας (νομικής βασιμότητας) των διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ και τη δική του άμυνα κατά των διαπιστώσεων αυτών και συνιστά νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί **αφενός** στις υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, στη δεύτερη σελίδα τους, παρατίθεται ανάλυση περί του τρόπου υπολογισμού του καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου και των προβλεπόμενων κατά νόμον προσαυξήσεων (πλέον των όποιων λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών, π.χ. ΕισφΑλληλ), ενώ στην πρώτη σελίδα τους (όπως και στην υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/ 1994) οικονομικού έτους 2014 της ίδιας Προϊσταμένης) γίνεται ρητά παραπομπή στην οικεία έκθεση ελέγχου, όπου στις μεν σελίδες 183-188 (Ενότητα 9, Υποενότητες 9.1.-9.4.) αυτής περιγράφεται με λεπτομέρεια ο **τρόπος υπολογισμού** του εκάστοτε καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου, στις δε σελίδες 17-182 (Ενότητες 7-8) αυτής παρατίθενται οι **λόγοι**, για τους οποίους ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ προέβη στον προσδιορισμό του εκάστοτε καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου (σ' ό,τι αφορά δε στην υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/ 1994) οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οι σχετικές σελίδες είναι η σελ. 152 και η σελ. 151, αντίστοιχα), **αφετέρου** στην υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ παρατίθεται ανάλυση περί του τρόπου υπολογισμού του συνολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου προστίμου, βάσει της σχετικής παράβασης και του είδος της, με αναφορά σε ειδική διάταξη του ν. 4174/2013, ενώ στην πρώτη σελίδα γίνεται ρητά παραπομπή στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όπου στη σελ. 188 (Ενότητα 9, Υποενότητα 9.6.1) περιγράφεται με λεπτομέρεια ο **τρόπος υπολογισμού** του συνολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου προστίμου, βάσει της σχετικής παράβασης και του είδος της, με παραπομπή στην εφαρμοστέα διάταξη του ν. 4174/2013, και παρατίθενται οι **λόγοι**, για τους οποίους ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ προέβη στην επιβολή του συ-νολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου προστίμου. Συνεπώς, από τη συνδυασμένη ανάγνωση των προσβαλλόμενων πράξεων και των ως άνω σελίδων της οικείας από 31.12.2019 έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτουν σαφώς τόσο οι λόγοι, για τους οποίους ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ προέβη στον προσδιορισμό των καταλογισθέντων-οφειλόμενων φόρων (ΦΕφπ και προσαυξήσεων) και προστίμου, αντίστοιχα, όσο και ο τρόπος υπολογισμού τους, κατά τρόπο ώστε να μην καταλείπεται καμιά αμφιβολία περί αυτών (λόγων προσδιορισμού και τρόπου υπολογισμού), μη τιθεμένου επομένως κανενός ζητήματος πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων (αντίθεσής τους στα άρθρα 64, 28 παρ. 2 και 37 ν. 4174/2013) για το λόγο ότι τάχα δεν περιέχουν ούτε τους λόγους που δικαιολογούν τον προσδιορισμό των φόρων και των προσαυξήσεων, καθώς και του προστίμου, ούτε τον τρόπο υπολογισμού των σχετικών ποσών και απορριπτόμενου κατά τούτο **α)** ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι επί του σώματος

των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων δε διαλαμβάνεται η απαραίτητη αιτιολογία, αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν πρέπει να διαβάζονται αυτονομημένα, αλλά, όπως είναι εύλογο, πάντα σε συνδυασμό με την αιτιολογία τους, ήτοι τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία ρητά παραπέμπουν ακριβώς γι' αυτό το λόγο οι προσβαλλόμενες πράξεις, και β) ως αόριστου του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται παντελώς αιτιολογίας, ειδικότερα δε ότι η αιτιολογία των φερομένων ως διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ είναι γενική και όλως αόριστη και ως εκ τούτου ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη, αφού δεν εξειδικεύεται σε τι συνίσταται η ανεπάρκεια της αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων (ήτοι της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 31.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ) ως προς τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη και ως προς τα στοιχεία που οδήγησαν στην έκδοσή τους και γενικότερα από ποια συγκεκριμένα σημεία (διατυπώσεις) της έκθεσης ελέγχου συνάγεται ότι η αιτιολογία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων είναι γενική και όλως αόριστη, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί στην ουσία του ο ειδικότερος αυτός ισχυρισμός. Για τους λόγους αυτούς, ο **πρώτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, ενώ ο **δεύτερος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω επί του σώματος των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, αναγράφεται επί λέξει ότι «...α)... β)... η) την από .../.../2019 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ...», διατύπωση από την οποία προκύπτει ανενδοιάστως ότι δεν μπορεί να γίνει ακριβής και σαφής προσδιορισμός της έκθεσης ελέγχου που τις συνοδεύει.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τη στιγμή που, όπως προκύπτει από την από 31.12.2019 σχετική έκθεση επίδοσης, στον εξουσιοδοτημένο από τον προσφεύγοντα του με ΑΦΜ επιδόθηκαν, μαζί με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, και έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος είναι αυτονόητο ότι η αναφερόμενη στις εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις από 2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος είναι πάντως η επιδοθείσα στο εν λόγω πρόσωπο και συνεπώς δεν τίθεται κανένα απολύτως ζήτημα ανακρίβειας και ασάφειας ή αβεβαιότητας περί του ποια είναι η συνοδεύουσα τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ως αιτιολογία τους οικεία έκθεση ελέγχου, πολλώ μάλλον που ειδικά με το πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς επί της ουσίας των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, από τους οποίους συνάγεται η σαφής γνώση της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 31.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, η συνάρτησή τους με αυτήν και η ευθεία παραπομπή τους σε αυτήν και ειδικότερα στο περιεχόμενό

της. Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης των ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων και συγκεκριμένα δεν τηρήθηκε το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση, ειδικότερα δε ότι στο υπ' αριθμ./2019 οικείο σημείωμα διαπιστώσεων δεν αναγράφονταν αναλυτικά οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία που αυτή έλαβε υπόψη για το χαρακτηρισμό των ελεγχθεισών τραπεζικών καταθέσεων ως αμφισβητούμενων.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από το υπ' αριθμ./2019 οικείο σημείωμα διαπιστώσεων προκύπτει σαφώς ότι κατόπιν της επεξεργασίας των δεδομένων από την εφαρμογή του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (ΕΛΑΕΠΠ) προέκυψαν συγκεκριμένες πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε ο προσφεύγων, οι οποίες αφενός δε συσχετίστηκαν με αντίστοιχες (προγενέστερες) χρεώσεις τους και αφετέρου δεν κατέστη δυνατό να αιτιολογηθούν με άλλο τρόπο, αφού από την αιτιολογία τους δεν μπορούσε να συναχθεί η πηγή και η αιτία προέλευσής τους, οι διαπιστώσεις δε αυτές αρκούν, καταρχήν, για να θεωρηθούν οι εν λόγω πιστώσεις ως αμφισβητούμενες, και στη συνέχεια κατόπιν της επεξεργασίας των στοιχείων/δικαιολογητικών που τέθηκαν υπόψη του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ με τα υπ' αριθμ./2019 και/2019 υπομνήματα του προσφεύγοντος προέκυψαν αποκλίσεις από τα δηλωθέντα εισοδήματά του των περιόδων 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014 βάσει των πρωτογενών πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε. Από το γεγονός δε ότι ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 πρόβαλε συγκεκριμένους και αναλυτικούς ισχυρισμούς και εξηγήσεις επί των εν λόγω διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως προκύπτει από τις σελ. 25 και 26 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 31.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και από τις σελ. 28-148 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου, συνάγεται ότι στο υπ' αριθμ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων αναγράφονταν αναλυτικά οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ και τα στοιχεία, στα οποία αυτός στηρίχθηκε για το χαρακτηρισμό των ελεγχθεισών τραπεζικών καταθέσεων ως αμφισβητούμενων. Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44 παρ. 1 εδ. α' ν. 2961/2001, όπως ίσχυε εντός του 2014: «*Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς [...], το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 και 2 ν. 2961/2001, όπως ίσχυαν εντός του 2014: «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/ 2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. **Στη Β' κατηγορία υπάγονται:** α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, **ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς)**, στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στην Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός. [...] 2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'				
Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'				
Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ' [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014: «*Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).*»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 498 εδ. α' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε εντός του 2014: «*Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο.*»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «*Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. [...].*»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι είναι μη νόμιμο το συμπέρασμα του ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ότι οι αμφισβητούμενες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών είναι αγνώστου πηγής και προέλευσης, ειδικότερα δε, **πρώτον**, ότι εν προκειμένω τα ποσά που κατατέθηκαν από την αδερφή του (19 πιστώσεις εντός του 2013 και 19 πιστώσεις εντός του 2014) χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως αγνώστου πηγής και προέλευσης, πλην όμως η κρίση αυτή, πέραν του αναιτιολογήτου της, είναι και μη νόμιμη, δεδομένου ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν επιστροφή δανείου, σε κάθε δε περίπτωση πρέπει να ληφθούν υπόψη ως άτυπη δωρεά της αδερφής του προς τον ίδιο, η δε κρίση της φορολογικής αρχής ότι απορρίπτει τον ισχυρισμό αυτό, επειδή και η αδερφή του είχε την ιδιότητα του επιτηδευματία, είναι αναιτιολόγητη και εσφαλμένη.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: **Α)** Σ' ό,τι μεν αφορά στις πιστώσεις εντός του 2013, ο ισχυρισμός αυτός, ακόμα κι αν ήθελε γίνει δεκτός ως βασίμως (νόμω βάσιμα) προβαλλόμενος, δε θα τον ωφελούσε («αλυσιτελώς προβαλλόμενος»), αφού για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 ο προσδιορισμός της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και πραγματικού εισοδήματός του έγινε με βάση τις έμμεσες τεχνικές και όχι με τις

γενικές διατάξεις, επελέγη δε ο σχετικός προσδιορισμός ως μεγαλύτερος, συνεπώς ισχυρισμός που αφορά στον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και πραγματικού εισοδήματός του με τις γενικές διατάξεις προφανώς δεν τον ωφελεί, αφού αποσκοπεί στη μείωση της προσδιορισθείσας με τις γενικές διατάξεις διαφοράς και άρα αποτελεί περαιτέρω λόγο υπέρ της επιλογής της προσδιορισθείσας με τις έμμεσες τεχνικές διαφοράς (πρβλ. προπαρατεθείσες διατάξεις άρθρου 9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019)). **Β)** Σ' ό,τι αφορά δε στις πιστώσεις εντός του 2014, πέραν και ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο προσφεύγων δεν καταλήγει στην επικαλούμενη αιτία των πιστώσεων αυτών (δάνειο ή άτυπη δωρεά), με αποτέλεσμα ο ισχυρισμός του να ελέγχεται καταρχήν ως αόριστος, πάντως **α)** αναφορικά με τα επικαλούμενα περί δανείου ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο-έγγραφο, π.χ. δανειακή σύμβαση με βέβαιη χρονολογία ή/και σχετικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της δικής του επιχείρησης και της επιχείρησης της αδερφής του ή/και αναλυτικές κινήσεις των τηρούμενων από τον ίδιο και την αδερφή του τραπεζικών λογαριασμών περί χορήγησης και επιστροφής, αντίστοιχα, των ποσών του δανείου ή/και δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου (ΤΧ), προς απόδειξη (πλήρη απόδειξη) της επικαλούμενης έννομης σχέσης δανείου μεταξύ του ιδίου και της αδερφής του, ενώ **β)** αναφορικά με τα επικαλούμενα περί άτυπης δωρεάς -και δεδομένου του γεγονότος ότι το 2014 η μεν δωρεά μεταξύ αδερφών υπέκειτο σε φόρο δωρεών με συντελεστή που κυμαινόταν από 0% έως 20% (σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 29 παρ. 2 ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 εδ. γ' ν. 2961/2001 και του άρθρου 44 παρ. 1 εδ. α' ν. 2961/2001, όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν εντός του 2014), η δε προσαύξηση περιουσίας κατά τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013 υπέκειτο σε φόρο εισοδήματος με συντελεστή 33% (σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 29 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014)- ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο-έγγραφο, π.χ. συμβολαιογραφικό έγγραφο περί σύστασης δωρεάς μεταξύ του ιδίου και της αδερφής του ή/και δήλωση απόδοσης φόρου δωρεών, προς απόδειξη (πλήρη απόδειξη) της επικαλούμενης έννομης σχέσης δωρεάς μεταξύ του ιδίου και της αδερφής του. Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί εν μέρει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι είναι μη νόμιμο το συμπέρασμα του ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ότι οι αμφισβητούμενες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών είναι αγνώστου πηγής και προέλευσης, ειδικότερα δε, **δεύτερον**, ότι οι καταθέσεις επιταγών σε τραπεζικούς του λογαριασμούς αποτελούν εξοφλήσεις οφειλών πελατών του με μεταχρονολογημένες επιταγές από αγορές σε προηγούμενα έτη που είχαν δηλωθεί νομίμως στις σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις και για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα προβλεπόμενα παραστατικά, εσφαλμένα δε ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ θεωρεί τις καταθέσεις αυτές ως μη αιτιολογημένες, εξετάζοντας μόνο την πιθανή σχέση μεταξύ του ιδίου και

του εκδότη εκάστης επιταγής, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις οπισθογραφήσεις τους και τις τυχόν συναλλαγές του με τους οπισθογράφους.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί δεν εξειδικεύεται α) σε ποιους συγκεκριμένα πελάτες του και β) σε ποιες συγκεκριμένα οφειλές τους αφορούν καθεμιά από τις εν λόγω επιταγές και δεν προσκομίζεται παράλληλα αποδεικτικώς, πέραν των από 17.9.2012 για το έτος 2011 και από 20.9.2013 για το έτος 2012 συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, κανένα άλλο έγγραφο, π.χ. i) φορολογικό παραστατικό εκδοθέν από τον ίδιο περί της σχετικής συναλλαγής με τον εκάστοτε πελάτη του, στην οποία αφορά η εκάστοτε επικαλούμενη και φερόμενη ως εξοφληθείσα οφειλή, και τιμολόγησής της σε αυτόν (στον πελάτη) ή/και ii) σχετικό συμφωνητικό βέβαιης χρονολογίας περί της έννομης σχέσης μεταξύ του ιδίου και του εκάστοτε πελάτη του, στα πλαίσια της οποίας φέρεται ως διενεργηθείσα η επικαλούμενη εξόφληση, προκειμένου να είναι εφικτό να συσχετιστεί η κάθε επιταγή και η δι' αυτής φερόμενη ως εξοφληθείσα οφειλή με το συγκεκριμένο πελάτη και τη συγκεκριμένη συναλλαγή, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί στην ουσία του ο εν λόγω ισχυρισμός του. Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι είναι μη νόμιμο το συμπέρασμα του ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ότι οι αμφισβητούμενες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών είναι αγνώστου πηγής και προέλευσης, ειδικότερα δε, **τρίτον**, ότι εν προκειμένω, παρότι προσκόμισε ανάλυση κεφαλαίου για τα οικονομικά έτη 2003-2015, ο έλεγχος έλαβε υπόψη μόνο τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών στην ημεδαπή κατά την 31.12.2013 και την 31.12.2014, όχι δε και τα ποσά που του αποδίδονταν από τον υπ' αριθμ. επενδυτικό/καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε στην στο, καθώς και το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού κατά την 31.12.2012, το ποσό δε του εισοδήματος που απέκτησε από μερίσματα, τόκους, τοκομερίδια και υπεραξία τίτλων στην αλλοδαπή δηλώθηκε κανονικά στον κωδικό 659 των δηλώσεων του ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, και φορολογήθηκε.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και εν μέρει ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί: **Α)** Σ' ό,τι μεν αφορά στις πιστώσεις εντός του 2013, ο ισχυρισμός αυτός, ακόμα κι αν ήθελε γίνει δεκτός ως βασίμως (νόμω βάσιμα) προβαλλόμενος, δε θα τον ωφελούσε («αλυσιτελώς προβαλλόμενος»), αφού για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 ο προσδιορισμός της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και πραγματικού εισοδήματός του έγινε με βάση τις έμμεσες τεχνικές και όχι με τις γενικές διατάξεις, επελέγη δε ο σχετικός προσδιορισμός ως μεγαλύτερος, συνεπώς ισχυρισμός που αφορά στον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και πραγματικού εισοδήματός του με τις γενικές διατάξεις προφανώς δεν τον ωφελεί, αφού αποσκοπεί στη μείωση της προσδιορισθείσας με τις γενικές διατάξεις διαφοράς και άρα αποτελεί περαιτέρω λόγο υπέρ της επιλογής της προσδιορισθείσας με τις έμμεσες τεχνικές διαφοράς (πρβλ. προπαρατεθείσες διατάξεις άρθρου 9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/ 17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ.

...../2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019)). **Β)** Σ' ό,τι αφορά δε στις πιστώσεις εντός του 2014, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 31.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης (σελ. 163) τα διαθέσιμα μετρητά του προσφεύγοντος κατά την 01.01.2014 ήταν **μηδενικά**, ο ίδιος δε δεν εξειδικεύει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς ποιο ήταν κατά την 31.12.2013 το ακριβές υπόλοιπο του ως άνω υπ' αριθμ. επενδυτικού/καταθετικού λογαριασμού που τηρούσε στην στο, καθώς και των όποιων τυχόν άλλων τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε στην αλλοδαπή, ώστε να μπορεί να συναχθεί ποιο μέρος από το επικαλούμενο μη αναλωθέν κεφάλαιο δεν μπορούσε, σε κάθε περίπτωση (δηλαδή ακόμα και στην περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί ότι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες του κατά τα οικονομικά έτη 2005-2014 ήταν όντως οι επικαλούμενες από αυτόν), να βρίσκεται κατά την 01.01.2014 ανά χείρας του σε μετρητά, ούτε και προσκομίζει συναφώς κανένα σχετικό αποδεικτικό στοιχείο-έγγραφο, **κυρίως** δε δεν εξειδικεύει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς το ποσό των μετρητών που τυχόν διέθετε ανά χείρας κατά την 01.01.2014, ειδικά δε από τη στιγμή που, όπως προεκτέθηκε, κατά τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ το ποσό αυτό ήταν μηδενικό. Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τρίτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί εν μέρει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμ./2006 πράξης εξόφλησης υπολοίπου τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτου της Συμβολαιογράφου (σελ. 1-2): «...*δυνάμει του υπ' αριθμόν/2006 πωλητηρίου συμβολαίου μου ο εμφανισθείς [..... του με ΑΦΜ] επώλησε προς τον [...] διαμέρισμα [...] μιας πολυκατοικίας [...] με συνολικό τίμημα το ποσό των ευρώ τριακοσίων εβδομήντα επτά χιλιάδων διακοσίων ενενήντα επτά και εβδομήντα επτά λεπτών (377.297,77). Ολόκληρο το παραπάνω τίμημα πιστώθηκε και έπρεπε να πληρωθεί από τον αγοραστή σε χρόνο και με όρους που συμφωνήθηκαν με το ανωτέρω πωλητήριο συμβόλαιό μου. Ήδη σήμερα με την παρούσα πράξη μου, ο εμφανισθείς με τη ρηθείσα ιδιότητά του δήλωσε ότι πληρώθηκε και έλαβε από τον αγοραστή εμπρόθεσμα και σύμφωνα με τους όρους του ανωτέρω συμβολαίου μου, ολόκληρο το παραπάνω ποσό των ευρώ τριακοσίων εβδομήντα επτά χιλιάδων διακοσίων ενενήντα επτά και εβδομήντα επτά λεπτών (377.297,77), το οποίο πιστώθηκε προερχόμενο από δάνειο από το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο [...].»*

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι είναι μη νόμιμο το συμπέρασμα του ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ότι οι αμφισβητούμενες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών είναι αγνώστου πηγής και προέλευσης, ειδικότερα δε, **τέταρτον**, ότι ποσό 377.297,77 € προέρχεται από πώληση ακινήτου κυριότητάς του το 2006 δυνάμει του υπ' αριθμ./2006 πωλητηρίου συμβολαίου της συμβολαιογράφου

....., το τίμημα της οποίας έχει δηλωθεί νομίμως και έχει φορολογηθεί, ότι για την αναγνώριση του ως άνω ποσού ως χρηματικού διαθέσιμου εις χείρας του δεν είναι απαραίτητη η άμεση κατάθεσή του σε τραπεζικούς λογαριασμούς και ότι τα χρήματα αυτά ήταν διαθέσιμα εις χείρας του και κατατέθηκαν τμηματικά σε προηγούμενα αλλά και κατά τα υπό κρίση έτη, οι δε σχετικές πιστώσεις είναι οι ακόλουθες:

Περίοδος	REC ID	Πιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία πίστωσης	Ποσό
01.01.2013-31.12.2013	4170	..... .....	.....	31.01.2013	350,00 €
	4300	..... .....	.....	02.09.2013	4.723,20 €
	4359	..... .....	.....	18.12.2013	487,00 €
	Σύνολο				
01.01.2014-31.12.2014	4422	15.05.2014	320,00 €
	Σύνολο					320,00 €

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί **αφενός** από το γεγονός ότι, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα στο προπαρατεθέν απόσπασμα από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμ./2006 πράξης εξόφλησης υπολοίπου τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτου της Συμβολαιογράφου, ολόκληρο το τίμημα της επικαλούμενης πώλησης του υπό κρίση ακινήτου του προσφεύγοντος **πιστώθηκε**, προερχόμενο από δάνειο (του αγοραστή) από το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο (ήτοι κατατέθηκε απευθείας, προερχόμενο από δάνειο του αγοραστή, σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων-πωλητής) συνάγεται ότι ο προσφεύγων-πωλητής δεν έλαβε κανένα απολύτως μέρος εκ του εν λόγω τιμήματος σε μετρητά από τον αγοραστή, ώστε να είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι κατά τις ημερομηνίες των ως άνω τεσσάρων (4) υπό κρίση πιστώσεων διέθετε ανά χείρας μετρητά από το τίμημα της πώλησης αυτής· **αφετέρου** ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικώς αναλυτική κίνηση του τηρούμενου από αυτόν τραπεζικού λογαριασμού, στον οποίο κατατέθηκε το εν λόγω τίμημα, ώστε να είναι δυνατό να διαπιστωθεί αν κατόπιν αναλήψεων από αυτόν και προ πάσης ανάλωσής τους (π.χ. για κάλυψη πάσης φύσεως δαπανών ή για αγορά περιουσιακών στοιχείων) ή επανακατάθεσής τους στον ίδιο ή σε άλλο/-ους τραπεζικό/-ούς λογαριασμό/-ούς τηρούμενο/-ους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή διέθετε, κατά τις ημερομηνίες των ως άνω τεσσάρων (4) υπό κρίση πιστώσεων, ανά χείρας μετρητά από το τίμημα της πώλησης αυτής, **πολλώ μάλλον που** ο ίδιος δήλωσε με τα απαντητικά υπομνήματά του επί του υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ ότι ο υπ' αριθμ. (ή) επενδυτικός/καταθετικός λογαριασμός που τηρούσε στην στο δημιουργήθηκε από μεταφορά ποσού ύψους 319.000,00 € από τραπεζικό του λογαριασμό που τηρούσε στη στην ημεδαπή -πλέον ποσού ύψους 2.000,00 €-, ποσό που αποτελούσε μέρος του τιμήματος της εν λόγω πώλησης ακινήτου του. Για τους λόγους

αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τέταρτό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): *«Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίσεως φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και **ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. [...].»***

Επειδή, οι προβαλλόμενοι από τον προσφεύγοντα λόγοι που αφορούν στην ελεγχθείσα περίοδο **01.01.2013-31.12.2013** πρέπει **σε κάθε περίπτωση**, δηλαδή και στην περίπτωση που προβάλλονταν επαρκώς τεκμηριωμένα και κρίνονταν κατ' ακολουθίαν ως βάσιμης (ουσία βάσιμα) προβαλλόμενοι, να απορριφθούν ως **αλυσιτελώς προβαλλόμενοι**, αφού ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν πρόσθεσε στα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά του της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 ως εισόδημα αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994) το συνολικό ποσό των μη δικαιολογηθεισών τραπεζικών καταθέσεων του της χρήσης 2013 ύψους 30.415,18 €, αναφορικά με το οποίο προβάλλει τους ανωτέρω εκτεθέντες ισχυρισμούς του, αλλά το ποσό που προέκυψε κατόπιν εφαρμογής της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») «Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας» ύψους 65.546,03 € (βλ. σχετικά σελ. 162-181 και 183 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ), που ελήφθη τελικά υπόψη ως μεγαλύτερο σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26.2.2014) απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (βλ. σελ. 182 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ).

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι είναι μη νόμιμο το συμπέρασμα του ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ότι οι αμφισβητούμενες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών είναι αγνώστου πηγής και προέλευσης, ειδικότερα δε, **πέμπτον**, ότι εν προκειμένω από τον ως άνω υπ' αριθμ. λογριασμό που τηρούσε στην στο διενεργούνταν διάφορες επενδυτικές

κινήσεις, και ό,τι εισόδημα προέκυψε, δηλώθηκε στον κωδικό 659 των δηλώσεων του ΦΕΦΤ οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, και φορολογήθηκε, οι λοιπές δε κινήσεις από αποδόσεις τοκομεριδίων και τόκων δε φορολογούνταν στο χρόνο που γίνονταν, αλλά κατά το χρόνο απόδοσης λογαριασμού εκκαθάρισης από την τράπεζα, συνεπώς οι σχετικοί υπολογισμοί του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ είναι εσφαλμένοι και δεν μπορούν σε καμία περίπτωση οι συναλλαγές αυτές να χαρακτηρισθούν ως αγνώστου προέλευσης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς **πότε** και κυρίως **αν και με ποιες διατάξεις** φορολογήθηκαν οι τόκοι αλλοδαπής προέλευσης που φαίνεται να πιστώθηκαν στον ως άνω υπ' αριθμ. επενδυτικό/καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε στην στο στις 02.08.2013 (ποσό ύψους 2.500,00 €) και στις 25.10.2013 (ποσό ύψους 2.000,00 €), αντίστοιχα, πολλώ μάλλον που σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994) οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 31.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης (σελ. 151) επί των ποσών αυτών δεν παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή, γι' αυτό και επιβλήθηκε, με την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη, αυτοτελής φόρος με συντελεστή 15%. Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πέμπτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) [...], γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1, 3 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση [...] διορθωτικού [...] προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο

φόρος που προκύπτει [...] από την πράξη προσδιορισμού. 2. [...]. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που **ισούται με το άθροισμα** του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, **πλέον** του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται **επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου**. [...].»

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

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

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7-9 της απόφασης), «**7. ...η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' - βλ. ΣτΕ 2031/2013 και 2402/2016), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να**

επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. ΣτΕ 2402/2016). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ., 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣτΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος). Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., 2031/ 2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ., 2402/2016 και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, ... , C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιαδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας.

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

νομοθετική ρύθμιση αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της ισότητας ή/και της αναλογικότητας, κατά το μέρος της που ορίζει ότι δεν εφαρμόζεται ή ότι εφαρμόζεται υπό προϋποθέσεις αναδρομικά, επί υποθέσεων που αφορούν παρελθούσες φορολογικές χρήσεις και εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, κατόπιν άσκησης ενδίκου βοηθήματος ή μέσου. 9. ...σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 8, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης εξετάζεται από το δικαστήριο της προσφυγής όχι αυτεπαγγέλτως, αλλά μόνον κατόπιν προβολής (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή **κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο**, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του. Συναφώς, δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό από το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ή από το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 4337/2015 ούτε, άλλωστε, από το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Ειδικότερα, το τελευταίο αυτό άρθρο (το οποίο εφαρμόζεται και σε περιπτώσεις επιβολής πρόσθετου φόρου για τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002, ανεξαρτήτως εάν η σχετική καταλογιστική πράξη εκδόθηκε πριν ή μετά από την 1.1.2014, χρονικός περιορισμός που δεν δικαιολογείται, ενόψει και των αναφερόμενων στην αιτιολογική έκθεση της σχετικής τροπολογίας στο σχέδιο του ν. 4509/2017), δεν τροποποιεί, με ρητή και σαφή διάταξη, τον προεκτεθέντα ειδικό δικονομικό κανόνα του άρθρου 79 παρ. 5 περιπτ. α του ΚΔΔ, ο οποίος εξυπηρετεί την οικονομία της φορολογικής δίκης και την ανάγκη ταχείας και αποτελεσματικής απονομής της διοικητικής δικαιοσύνης στις φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣτΕ 389/2018). Και ναι μεν η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 2 εδαφ. γ' του ν. 4509/2017 ορίζει ως «εκκρεμείς [κατά την έναρξη ισχύος του ν. 4509/2017] υποθέσεις» και εκείνες (όπως η παρούσα υπόθεση) που έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί, κατά την 1.1.2018, απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής, αλλά η διάταξη αυτή, ερμηνευόμενη στενά (ως εισάγουσα απόκλιση από τη γενική δικονομική αρχή ότι η νεότερη ρύθμιση δεν καταλαμβάνει τις υποθέσεις που είχαν εκδικασθεί/συζητηθεί πριν από το χρόνο έναρξης της ισχύος της: πρβλ. ΣτΕ 951/2018, 458-459/2018 επταμ.) και σε συνδυασμό με όσα έγιναν δεκτά στις σκέψεις 4 και 8 και στην πρώτη περίοδο της παρούσας σκέψης, καθώς και υπό το φως, αφενός, της θεμελιώδους δικονομικής αρχής της αντιμωλίας και του σχετικού δικαιώματος άμυνας του Ελληνικού Δημοσίου στη φορολογική δίκη και, αφετέρου, της ανάγκης, κατά το δυνατόν, εύρυθμης διεξαγωγής της δίκης και της συναφούς αρχής της χρηστής, ταχείας και αποτελεσματικής απονομής της διοικητικής δικαιοσύνης στις φορολογικές διαφορές, έχει την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το διοικητικό δικαστήριο δεν εξετάζει αυτεπαγγέλτως την εφαρμογή της ρύθμισης του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017, ως ευμενέστερης για τον προσφεύγοντα (εξέταση η οποία, μάλιστα, συνδέεται με πραγματικό και συναφείς μαθηματικούς υπολογισμούς που δεν έχουν προταθεί από τον προσφεύγοντα), αλλά ο προσφεύγων βαρύνεται να ζητήσει, με δικόγραφο πρόσθετου λόγου προσφυγής υποβαλλόμενο στο διοικητικό δικαστήριο ενώπιον του οποίου έχει συζητηθεί η προσφυγή του, εντός ευλόγου χρόνου, που δεν μπορεί να υπερβαίνει το δίμηνο από την έναρξη ισχύος της ρύθμισης (1.1.2018, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου 49), την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, προβάλλοντας, **κατά τρόπο αρκούντως ειδικό, ορισμένο και τεκμηριωμένο**, ότι η εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων (που προβλέπουν την επιβολή, αντί του πρόσθετου φόρου του

άρθρου 1 του ν. 2523/1997, προστίμου, το οποίο ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ίδιου νόμου) άγουν σε ευμενέστερη μεταχείρισή του, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του. Εφόσον ο προσφεύγων ανταποκριθεί στο ως άνω βάρος του, το διοικητικό δικαστήριο εκδίδει για το τιθέμενο ζήτημα προδικαστική απόφαση, με την οποία καλεί τη φορολογική Διοίκηση να εκθέσει, εντός ευλόγου χρόνου και κατά τρόπο ειδικό (με συγκεκριμένο μαθηματικό υπολογισμό, που είτε επιβεβαιώνει είτε απορρίπτει την ορθότητα του προτεινόμενου από τον προσφεύγοντα αποτελέσματος) τις απόψεις της επί του προβαλλόμενου πρόσθετου λόγου προσφυγής και, περαιτέρω, κρίνει επί του ανωτέρω λόγου προσφυγής και του αντίστοιχου αιτήματος του προσφεύγοντος, χωρίς να απαιτείται η εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης στο ακροατήριο και δίχως να απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η οποία αφορά την περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης της οικείας προσφυγής του.»

Επειδή, όπως συνάγεται και από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η κρίση περί του ηπιότερου ή μη χαρακτήρα μιας μεταγενέστερης διάταξης, που θεσπίζει φορολογική κύρωση, σε σχέση με μια προγενέστερή της δεν μπορεί να είναι μία a priori και in abstracto κρίση, αλλά διατυπώνεται υποχρεωτικά ad hoc, ήτοι στην εκάστοτε συγκεκριμένη υπό κρίση περίπτωση και κατ' εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της, τις οποίες φέρει το βάρος να επικαλεσθεί, και δη **κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο**, και ταυτόχρονα να αποδείξει (με συγκεκριμένους μαθηματικούς υπολογισμούς) **ο φορολογούμενος** και ήδη προσφεύγων, προκειμένου να επιλεγεί ως εφαρμοστέα η μεταγενέστερη ρύθμιση ως ηπιότερη, κατ' αποτέλεσμα, στην περίπτωση του (πρβλ. σκέψεις 8 και 9 της απόφασης, ομόφωνα).

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, με συγκεκριμένο τρόπο και συνεπώς σε συμφωνία με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι, υπό την εκδοχή ότι είναι νόμιμη η επιβολή του κύριου ΦΕφπ (που συμπεριλαμβάνει και τον ως άνω φόρο επί των τόκων αλλοδαπής προέλευσης), πρέπει να του επιβληθεί ως συνολική προσαύξηση μόνο το πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013, χωρίς δηλαδή την προσθήκη του τόκου κατ' άρθρο 53 ν. 4174/2013, αφού αυτή είναι η επιεικέστερη κύρωση στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί σε καμία χρονική στιγμή από την ημερομηνία της θέσπισής τους η εφαρμογή των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 58 ν. 4174/2013 προστίμων επί ανακριβών υποβληθεισών δηλώσεων ΦΕφπ (ή επί μη υποβολής δηλώσεων) **δε νοούνταν αυτονομημένα**, δηλαδή χωρίς την ταυτόχρονη εφαρμογή και του κατ' άρθρο 53 ν. 4174/2013 τόκου λόγω εκπρόθεσμης καταβολής (απόδοσης) του οφειλόμενου ΦΕφπ, δεδομένου ότι άλλος είναι ο δικαιολογητικός λόγος (*ratio*) των διατάξεων του άρθρου 53 ν. 4174/2013, και συγκεκριμένα η αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου από την αποστέρηση, για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία λήξης της κατά νόμον προβλεπόμενης προθεσμίας πληρωμής μέχρι την

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από 30.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατά
α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	31/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	41.330,78 €
2	31/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	19.067,57 €

β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994) οικονομικού έτους 2014 της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	31/12/2019	31/12/2019	Φόρος τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής	01/01/2013 - 31/12/2013	1.367,28 €

και γ) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
4	31/12/2019	31/12/2019	Πρόστιμο άρθρ. 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013	01/01/2019 - 31/12/2019	250,00 €

και την επικύρωση των πράξεων αυτών.

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:

Ι. ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Οικονομικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	15.795,90 €
ΠΛΕΟΝ Πιστωτικού ποσού βάσει της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014	2.463,69 €
ΠΛΕΟΝ ΤΧ στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	30,00 €
ΠΛΕΟΝ Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω ΤΧ	6,00 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013)	18.727,04 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης των ως άνω ΤΧ	15,00 €
ΠΛΕΟΝ Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω πρόσθετων ΤΧ	3,00 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	4.290,15 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>41.330,78 €</u>

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	11.347,61 €*
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014	5.673,81 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	2.046,15 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>19.067,57 €</u>

* Σύμφωνα και με την επισήμανση στο σώμα της υπ' αριθμ./2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ: «Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 53 του Κ.Φ.Δ.» [λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ]. «Οι τόκοι ανέρχονται σε 0,73% ανά μήνα και υπολογίζονται από την επόμενη ημέρα λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου, ήτοι από 01/08/2015.»

II. Φόρος τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994)

Διαφορά κύριου φόρου	675,00 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης φόρου τόκων - μερισμάτων αλλοδαπής (άρθρο 24 παρ. 1 ν. 2238/1994)	692,28 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>1.367,28 €</u>

III. Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 250,00 €.

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.