



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 25.01.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 131

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της [Δ.Ο.Υ.Α 1125859 ΕΞ 2020](#)/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του "..... του", με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ..... (πρώην), κατά: **1)** της υπ' αριθ./**2020**

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, **2)** της υπ' αριθ./**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, **3)** της υπ' αριθ./**2020** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φπα και προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 24.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του", με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 101.167,94 €, πλέον 30.350,38 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.939,79 €, ήτοι συνολικά 144.458,11 €.

2) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φπα 19.326,70 €, πλέον 5.715,73 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), ήτοι συνολικά 25.042,43 €.

3) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 21.554,83 €, λόγω μη έκδοσης δέκα τριών (13) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 84.029,19 € πλέον φπα 19,326,70 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 της υποπαραγράφου Ε ν.4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρου 7 § 3 περ. στ' και ζ' του ν. 4337/2015.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντα, κατόπιν της υπ' αρ./...../2020 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ για την διενέργεια μερικού ελέγχου του φορολογικού έτους 2014 **διαπιστώθηκε** βάσει της από 23.07.2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία, α) θεωρείται προσαύξηση της περιουσίας από καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής, η οποία λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και β) υπάγεται στην κατηγορία εισοδήματος από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης για το φορολογικό έτος 2014, διαπιστώθηκε διαφορά ως προς τις φορολογητέες εκροές ύψους 84.029,19 €, καθώς και επιβολή προστίμου λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Ο φορολογικός έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ν.4174/2013, κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα, ήτοι συγκεντρωτικά:

Α) Φορολογητέο εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 § 4 Ν. 4172/2013

REC ID	ΕΠΩΝΥ ΜΙΑ Π.Ι.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ €
9900			8/1/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑLINE	682,30
9911			13/1/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑLINE	3.468,00
10038			13/2/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΚΤΘ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑLINE	177,12
10201			11/3/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	4 FEB ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑLINE	675,00
10223			13/3/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	2.750,00
10294			28/3/2014	Κατάθεση/ανάληψη	.....	1.900,00

	.....	.....		σε λογαριασμό		
10309	.....	.....	31/3/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 - ME ΜΕΤΑΦΟΡΑ Μ ΕΣΩ ΑLINE	3.500,00
10376	.....	.....	7/4/2014	Κατάθεση/ανάλη ψ η σε λογαριασμό	.....	3.050,00
10558	.....	.....	8/5/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασ	 ΜΕΦ	2.000,00
10594	.....	.....	14/5/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	800,00
10645	.....	.....	21/5/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑLINE	1.353,00
10974	.....	.....	1/7/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.200,00
11033	.....	.....	9/7/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑLINE	707,25
11044	.....	.....	10/7/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΡΟΙ SETTLEMENT	33.400,00
11093	.....	.....	18/7/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	4.600,00
11128	.....	.....	23/7/2014	Αυτόματη κίνηση συστήματος/σχε	ENT.	765,00
11132	.....	.....	23/7/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	3.500,00
11140	.....	.....	24/7/2014	Κατάθεση/ανάλη ψ η σε λογαριασμό	.....	553,00
11184	.....	.....	6/8/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	750,00
11209	.....	.....	14/8/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	KAT ENTOLH	35.000,00
11218	.....	.....	18/8/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	1.100,00
11280	.....	.....	3/9/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑLINE	640,00
11281	.....	.....	3/9/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	KAT ENTOLI	15.000,00
11314	.....	.....	11/9/2014	Κατάθεση/ανάλη ψ η σε λογαριασμό	.....	1.260,00
11326	.....	.....	15/9/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	AWB ΤΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑLINE	700,00
11330	.....	.....	15/9/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	4.500,00
11374	.....	.....	19/9/2014	Κατάθεση/ανάλη ψ η σε λογαριασμό	.....	1.900,00
11409	.....	.....	24/9/2014	Κατάθεση/ανάλη ψ η σε λογαριασμό	.....	1.075,00
11416	.....	.....	25/9/2014	Κατάθεσ η/ανάλη ψ η σε λογαριασμό	.....	4.000,00
11417	.....	.....	25/9/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	KAT ENTOLI	33.859,21

11477	..... .....	..... .....	30/9/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	1.250,00
11489	..... .....	..... .....	2/10/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	1.100,00
11495	..... .....	..... .....	3/10/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	600,00
11514	..... .....	..... .....	6/10/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	2.850,00
11542	..... .....	..... .....	9/10/2014	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΥΝΕ	2.000,00
11546	..... .....	..... .....	10/10/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	..... .....	516,60
11554	..... .....	..... .....	10/10/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	3.080,00
11571	..... .....	..... .....	13/10/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	1.900,00
11581	..... .....	..... .....	14/10/2014	CREDIT CARDS ENTRY	ΚΩΔ:..... ΗΜ:2014-10-14	1.970,00
11584	..... .....	..... .....	14/10/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	3.000,00
11603	..... .....	..... .....	16/10/2014	Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε	ENT.	1.050,00
11619	..... .....	..... .....	22/10/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	919,00
11661	..... .....	..... .....	31/10/2014	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΛΙΝΕ	1.000,00
11665	..... .....	..... .....	31/10/2014	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΛΙΝΕ	4.000,00
11674	..... ..... .....	..... ..... .....	3/11/2014	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΛΙΝΕ	2.500,00
11728	..... .....	..... .....	7/11/2014	Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε	ENT.....	12.250,00
11737	..... .....	..... .....	10/11/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.850,00
11784	..... .....	..... .....	17/11/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	..... .....	3.440,80
11802	..... .....	..... .....	19/11/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	4.800,00
11844	..... .....	..... .....	26/11/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	..... .....	617,00
11845	..... .....	..... .....	26/11/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	..... .....	1.838,00
11870	..... .....	..... .....	2/12/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	..... .....	6.500,00
11904	..... .....	..... .....	9/12/2014	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΥΝΕ	200,00
11920	..... .....	..... .....	11/12/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	..... .....	221,40
11962	..... .....	..... .....	17/12/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ	1.500,00
11966	..... .....	..... .....	18/12/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ	150,00

11973	.....	.....	22/12/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	260,00
11981	.....	.....	23/12/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασ	 ΜΕΦ	170,00
11988	.....	.....	24/12/2014	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΛΙΝΕ	350,00
12009	.....	.....	29/12/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ	1.700,00
ΣΥΝΟΛΟ						231.447,68

Β) Καθαρά Κέρδη από την άσκηση ατομικής δραστηριότητας

ΧΡΗΣΗ 01.01 – 31.12.2014	ΠΟΣΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	339.290,31
ΠΛΕΟΝ: ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	84.029,20
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	423.319,51
ΜΕΙΟΝ: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	213.238,97
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	118.854,99
ΠΛΕΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	811,78
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	92.037,33

Γ) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε δέκα τρείς (13) περιπτώσεις,

Α/Α	REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ Π.Ι.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ €
1				15/1/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασ	 ΜΕΦ	870,00
2				12/2/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασ	 ΜΕΦ	164,21
3				13/2/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	..... .....	48.000,00
4				1/4/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	5.000,00
5				8/4/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασ	 ΜΕΦ	2.330,00
6				28/4/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασ	 ΜΕΦ	5.300,00
7				9/5/2014	Κατάθεση/ανάλη ψ η σε λογαριασμό	..... .....	16.200,00

8	.....	.....	.....	4/7/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	2.200,00
9	.....	.....	.....	20/10/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	 ΜΕΦ	950,00
10	.....	.....	.....	23/10/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	 ΜΕΦ	13.000,00
11	.....	.....	.....	10/12/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	 ΜΕΦ	1.650,00
12	.....	.....	.....	16/12/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	 ΜΕΦ	7.121,70
13	.....	.....	.....	24/12/2014	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	 ΜΕΦ	570,00
ΣΥΝΟΛΟ							103.355,91

Δ) διαφορά ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	522.828,97	606.858,16	84.029,19
Αξία φορολογητέων εισροών	315.602,04	315.602,04	
Φόρος εκροών	120.117,67	139.444,37	19.326,70
Υπόλοιπο φόρου εισροών	120.117,67	120.117,67	

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκαν οι από 23.07.2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Κ.Φ.Α.Σ. και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αναρμοδιότητα του οργάνου το οποίο διενήργησε τον έλεγχο και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.
2. παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης-έλλειψη ακροάσεως.
- 3.η αντίθεση του ένδικου καταλογισμού “προσαύξησης της περιουσίας μου”, στη βάση της επεξεργασίας των ανοιγέντων τραπεζικών λογαριασμών μου, στη συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου.
- 4.η παντελής αοριστία της ένδικης έκθεσης ελέγχου”.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, “...τον εις βάρος μου φορολογικό έλεγχο διενήργησε αναρμόδιο όργανο και συγκεκριμένα ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς,...., κατά νόμο αρμόδιο όργανο για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου, είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, η οποία είναι η Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησής μου..”

Επειδή, σύμφωνα με την Αριθμ. Δ6Α 1092694 ΕΞ 6.6.2013 απόφαση του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε., με Θέμα: Τροποποίηση της αριθ. Δ6Α 1133106ΕΞ2011/21-9-2011 (Β' 2187) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και Κατάργηση των Τμημάτων Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως και των Γραφείων Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως, αναστολή λειτουργίας των Τμημάτων Δικαστικού Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως και ανακαθορισμός καθ' ύλην αρμοδιότητας Τμημάτων και Γραφείων των Δ.Ο.Υ Α' και Β' Τάξεως "ΙΙ. Α. Καταργούμε, από 01-07-2013:

α) Τα Τμήματα «Ελέγχου» των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) Α' Τάξεως, που αναφέρονται στην στήλη 2 του κατωτέρω πίνακα και μεταφέρουμε τις αρμοδιότητές τους, όπως διαμορφώθηκαν με την εφαρμογή της αριθ. Δ6Α 1133106 ΕΞ 21.9.2011 (Β' 2187) Υπουργικής απόφασης και ύστερα από την αναστολή λειτουργίας ορισμένων Δ.Ο.Υ., στα Τμήματα «Ελέγχου», αντίστοιχα, άλλων Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως, όπως καταγράφονται στην στήλη 4 του πίνακα.

β) Τα Γραφεία «Ελέγχου» των Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως, που αναφέρονται στην στήλη 2 του κατωτέρω πίνακα και μεταφέρουμε τις αρμοδιότητές τους στα Τμήματα «Ελέγχου» των Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως, όπως καταγράφονται στην στήλη 4 του ίδιου πίνακα.

α/α	Νομός - 1-	Δ.Ο.Υ. (τάξη) -2-	Τμήματα/Γραφεία που καταργούνται, αναστέλλεται η λειτουργία τους ή μεταφέρεται μέρος των αρμοδιοτήτων -3-	Δ.Ο.Υ στην οποία περιέρχονται οι αρμοδιότητες των Τμημάτων/Γραφείων, που καταργούνται, αναστέλλεται η λειτουργία τους ή μεταφέρεται μέρος των αρμοδιοτήτων -4-
1.	Αττικής	ΑΧΑΡΝΩΝ(Α), (Άρθρο 28 ΠΔ 551/1988 - Α'259)	Τμήμα Ελέγχου Τμήμα Δικαστικό	Τμήμα Ελέγχου Δ.Ο.Υ Κηφισιάς - Τμήμα Δικαστικό Δ.Ο.Υ Κηφισιάς

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος, ορθώς δε εξεδόθησαν από την Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, "... Ουδέποτε έλαβε χώρα νόμιμη επίδοση των ανωτέρω αναφερομένων εγγράφων εις εμέ δια θυροκολλησεως εις την τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης μου, επί της οδού αρ. στην , ή επί της οδού αρ. εις τις , , ουδέποτε, δε, επίσης, έλαβε χώρα νομίμως θυροκόλληση των ανωτέρω εγγράφων εις την θύρα της κατοικίας ή της επαγγελματικής εγκατάστασης μου,....., Ουδέποτε, δε, ως εκ τούτου, εκλήθην να διατυπώσω τις απόψεις μου σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του σχετικού σημειώματος ελέγχου, εστερήθην, δε, ως εκ τούτου του θεμελιώδους δικαιώματος ακροάσεως, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας".

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι:

"Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα

στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.....”

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 5. Κοινοποίηση πράξεων του Ν. 4174/2013 , ορίζουν, ότι:

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

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

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1249/1.12.2014** με θέμα: Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), γ) της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)

“**Α.** Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), ΦΕΚ Α170/26- 7-2013), ήτοι από 1-1-2014, η κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 5](#) του Κώδικα αυτού εγγράφως ή ηλεκτρονικά.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 έως 3, 5 και 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι:

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

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

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

Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:

1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας.

13. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει: τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε

το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση”.

Επειδή, στη παράγραφο 1 του άρθρου 5 ν. 4174/2013 προβλέπονται διαζευκτικά οι δυνατοί τρόποι κοινοποίησης σε φυσικό πρόσωπο, ανάμεσα σε αυτούς και η κοινοποίηση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97/17-05-1999), ορίζουν, ότι:

“Άρθρο 47. Γενικές διατάξεις

1. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 3, η επίδοση επιτρέπεται οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει.....

Άρθρο 48. Όργανα - Παραγγελία

2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους.

4. Οι επιδόσεις γίνονται ύστερα από έγγραφη παραγγελία του διαδίκου, του νόμιμου αντιπροσώπου, του εκπροσώπου ή του δικαστικού πληρεξουσίου του.

Άρθρο 50. Προς ιδιώτες

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

Άρθρο 56. Έκθεση

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

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

α) την παραγγελία προς επίδοση,

β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,

γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,

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

ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση.

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

Άρθρο 57. Συντέλεση

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

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής:

Α) Καταρχήν στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε με συστημένη αλληλογραφία, η με αρ. πρωτ./2020 και/2020 «Κοινοποίηση εντολής ελέγχου και Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού» και «Αίτημα Παροχής Πληροφοριών αρ. 14 Ν.4174/2013», στην δηλωθείσα στο taxis επαγγελματική έδρα του προσφεύγοντα, τα οποία επέστρεψαν ως ΑΖΗΤΗΤΑ. Σε κάθε περίπτωση, είχε ήδη επιδοθεί την 19.07.2019 σε εξουσιοδοτημένο προς τούτο πρόσωπο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 Ν.4174/2013, με το CD με τους τραπεζικούς λογαριασμούς ετών 2013-2014, επί των οποίων ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς/2019 υπόμνημα του προσκομίζοντας παραστατικά, το οποίο συμπλήρωσε αργότερα με το με αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς/2019 δεύτερο υπόμνημα του με συμπληρωματικά στοιχεία.

Β) Εν συνεχεία, στις 22.06.2020 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον με αριθμ./.....,/..... και/..... προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Κ.Φ.Α.Σ.

Η επίδοση με θυροκόλληση ορθώς και νομίμως σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, έγινε την 22.06.2020 στην επαγγελματική κατοικία του προσφεύγοντα στην οδό αρ. (πρώην) στις, με τον Δικαστικό Επιμελητή του Κ. –

Την ως άνω διεύθυνση κατοικίας του έχει ο ίδιος δηλώσει ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής {Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ}, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS και δεν έχει έκτοτε μεταβάλει.

Τέλος, μετά την πάροδο άπρακτης προθεσμίας των 20 ημερών από την επίδοση του Σ.Δ.Ε. μετά των προσωρινών πράξεων, εκδόθηκαν οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες ομοίως επιδόθηκαν με θυροκόλληση στην ίδια ως άνω διεύθυνση την 28.07.2020, ως εκθέσεις επίδοσης.

Επειδή, το άρθρο 20§2 (Εννομη προστασία, δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης) του Συντάγματος, αναφέρει: “2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, οι επιδόσεις δια θυροκολλήσεως τόσο του Σ.Δ.Ε. μετά των προσωρινών πράξεων, όσο και των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων με συνημμένες τις εκθέσεις ελέγχου, έγιναν νομίμως σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, στην επαγγελματική κατοικία του προσφεύγοντα. Οι ως άνω επιδόσεις έγιναν από τον δικαστικό επιμελητή του Εφετείου Κ.. ” –, κατόπιν έγγραφης παραγγελίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, τηρήθηκε δε ο τύπος της έκθεσης επίδοσης. Οι προσβαλλόμενες πράξεις θυροκολλήθηκαν “... σε ενσφράγιστο φάκελο παρουσία της μάρτυρα”. Οι δε εκθέσεις επίδοσης, παρεδόθησαν και στον Αξιωματικό Υπηρεσίας του Α.Τ. και στα ΕΛ.ΤΑ. όπως προβλέπεται.

Επειδή, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ ΟΛ 4447/2012, 3382/2010).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση

(έτσι και ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιαστού τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα επιπλέον στοιχείο, πέραν αυτών που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, που να μπορεί να ανατρέψει το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής). Εξάλλου στην έκθεση ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έλαβε υπόψη της, αφενός μεν τα επί μέρους πραγματικά περιστατικά και αφετέρου και στο σύνολό τους, όπως αυτά προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων, και από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ίδια η αρμόδια Δ.Ο.Υ., πριν το τελικό της πόρισμα.

Επειδή, εξάλλου από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν σε πλήρη γνώση του διενεργούμενου ελέγχου καθώς στον ίδιο επιδόθηκαν η εντολή ελέγχου και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων, υπέβαλε δε υπόμνημα πριν την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, εκθέτοντας τις απόψεις του και προσκομίζοντας παραστατικά προκειμένου να δικαιολογήσει τις καταλογισθείσες από τον έλεγχο πιστώσεις. Με την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων την 22.06.2020 δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να εκθέσει τις απόψεις του και να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, εντός της προθεσμίας που θέτει το άρθρο 28 του ν.4174/2013.

Πέραν των ανωτέρω, διαπιστώνεται, ότι, η ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εντός της οριζόμενης ημερομηνίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των υπό κρίση πράξεων. Τούτο δε, αποδεικνύει, ότι ο προσφεύγων έδειξε την δέουσα επιμέλεια, έλαβε γνώση των οριστικών αποτελεσμάτων που του επιδόθηκαν με θυροκόλληση στην ίδια διεύθυνση επαγγελματικής κατοικίας, στις, όπως και τις προσωρινές πράξεις, και επομένως αβασίμως προσβάλλει τη νομιμότητα επίδοσης αυτών.

Επειδή, η κοινοποίησή των ανωτέρω πράξεων και εκθέσεων, θεωρείται ότι έχουν νομίμως συντελεστεί, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων και παραβίασης του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, “η διάταξη του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013, ως έχει, παραβιάζει κατάφωρα τη συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου εισοδήματος ως άγουσα σε φορολόγηση και προσαυξήσεις περιουσίας μη εισοδηματικής αιτίας”.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα

από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται.

***** Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 4328/2015 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου.

“4. 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”.

Άρθρο 29. Φορολογικός συντελεστής

“4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)”.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται, ότι, “Με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και επισφαλών απαιτήσεων.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.....”

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Άρθρο 30. Προσδιορισμός φόρου

“1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή

απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

α) β) γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ).....”.

Άρθρο 34. Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

“Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου”.

Άρθρο 39. Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 §§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: “1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελλμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

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

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

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

....

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16.11.2017 με Θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: “1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. [2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν. [2238/1994](#) ή του ν. [4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «**(Α)** ...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 και, συνεπώς, 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος –

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, '' η φορολογική διοίκηση δεν αιτιολόγησε με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή την καταλογιζόμενη "προσαύξηση της περιουσίας μου", καθώς, δεν μου αποδίδεται η παραμικρή συγκεκριμένη, σαφής, εξατομικευμένη και αιτιολογημένη παράβαση, παρά μόνον - κατά παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης - οι πλέον αόριστες και όλως υποθετικές κατηγορίες, Η αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων, ως αυτή αποτυπώνεται εις τις από 22.07.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Έκθεση Ελέγχου Επιβολής Προστίμων, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας, είναι, δε, παντελώς γενική και αόριστη''.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.4 του ν.2172/2014, έπειτα από την επεξεργασία των

δεδομένων και στοιχείων των φορολογικών δηλώσεων, του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π) το οποίο περιλαμβάνει τις κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντα το 2014 τις οποίες επεξεργάστηκε ο έλεγχος προκειμένου να αντληθούν στοιχεία για τραπεζικούς λογαριασμούς για την ελεγχόμενη χρήση.

Η μεθοδολογία του εν λόγω ελέγχου, βασίζεται αρχικώς στα επεξεργασμένα αρχεία του ως άνω Λογισμικού και εν συνεχεία για όσες τραπεζικές πιστώσεις της ελεγχόμενης περιόδου δεν υπάρχει συσχέτιση με δηλωθέν εισόδημα ή με κίνηση γνωστής προέλευσης ζητείται από τον φορολογούμενο όπως αιτιολογήσει την προέλευση αυτών. Η εν λόγω αιτιολόγηση θα πρέπει να βασίζεται σε έγγραφα και παραστατικά από τα οποία να προκύπτει και η ροή του χρήματος στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς δεδομένου ότι ο έλεγχος αφορά αποκλειστικά σε κρίση επί τραπεζικών κινήσεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23.07.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας από αιτία που δεν δικαιολογείται.

Εξάλλου, ο φορολογικός έλεγχος, κατά τη διερεύνηση των πραγματικών περιστατικών για την αποδιδόμενη παράβαση, έλλειψη οποιασδήποτε εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης εξήγησης εκ μέρους του προσφεύγοντα, δύναται να εξαγάγει συμπεράσματα λαμβάνοντας υπόψη όχι μόνο τις άμεσες αποδείξεις αλλά και τις έμμεσες αποδείξεις ή άλλως τεκμήρια, τα οποία συνιστούν αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις.

Ο φορολογικός έλεγχος επεξεργάστηκε το σύνολο των δεδομένων που είχε στη διάθεση του και χρησιμοποίησε κάθε πρόσφορο μέσο προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του, λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου,

Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας, λαμβάνοντας υπόψη, προκειμένου να προσδιορισθεί η αποκρουστική φορολογητέα ύλη, το σύνολο των εισοδημάτων του προσφεύγοντα (ακαθάριστα έσοδα ατομικής δραστηριότητας, κτλ), **ο δε προσφεύγων φέρων το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας** της πράξης προσδιορισμού του φόρου, την οποία επικαλείται, δεν αιτιολογεί αυτή, για τους λόγους που αναλυτικά εκτίθενται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, καθόσον ζητήθηκαν α) πληροφορίες για τις πιστώσεις που δεν μπορούσαν να διασταυρωθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα, και β) τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης για την υπό κρίση χρήση.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ανεπίτρεπτης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται. Σχετική και η μνημονευθείσα ανωτέρω 884/2016 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, ο προσφεύγων ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο το λιανικό εμπόριο ειδών διακόσμησης εσωτερικών χώρων.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος, κατόπιν της επεξεργασίας και ανάλυσης της κίνησης, των τραπεζικών λογαριασμών για το υπό κρίση διαχειριστικό έτος, διαπίστωσε την ύπαρξη αδιευκρίνιστων πρωτογενών καταθέσεων (δηλ. καθαρές τραπεζικές καταθέσεις, που προσδιορίζουν το πραγματικό εισόδημα και οι οποίες προκύπτουν μετά την αφαίρεση κατατεθειμένων ποσών που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα όπως τόκοι, μερίσματα μετοχών, κέρδη επενδυτικών προϊόντων, εκταμιεύσεις δανείων, μεταφορές μεταξύ λογαριασμών, αντιλογιστικές/συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις), στους τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, θεωρήθηκε δε ως προσαύξηση περιουσίας, για την οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 ν. 4172/2013, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο.

Επιπλέον δε, κατά την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, ο φορολογικός έλεγχος εντόπισε 13 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού καθαρού ποσού 84.029,19 € για τις οποίες, από την αντιπαραβολή των δεδομένων που είχε στη διάθεσή του, έκρινε ότι αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητά του.

Οι ονομαστικές αυτές καταθέσεις γίνονται στους ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα (όπως και όλες οι υπόλοιπες καταθέσεις που αφορούν την ατομική του επιχείρηση), στην πλειοψηφία τους οι καταθέσεις αυτές είναι περισσότερες από μία για κάθε όνομα και επιπλέον για αυτές τις καταθέσεις ο προσφεύγων τόσο στο υπόμνημά του όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δεν έδωσε καμία αιτιολόγηση ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσής τους είτε δεν προσκόμισε αποδεικτικά των ισχυρισμών του στοιχεία (πιστώσεις με rec id 10051, 10566, 11000). Οι παραπάνω ονομαστικές καταθέσεις δεν ταυτοποιήθηκαν από τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας του προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, το ανωτέρω ποσό προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, τα δε καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος, ορθώς καταλόγισε στον προσφεύγοντα ποσά από προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 § 4 ν. 4172/2013 καθώς και τα τελικώς προσδιορισθέντα Καθαρά Κέρδη από την άσκηση της ατομικής του δραστηριότητας σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 5, 7, και 21 του ως άνω νόμου, οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία και τη νομολογία, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, είναι η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση διακριτικής ευχέρειας. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, από τις από 23.07.2020 εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής προκύπτει ότι ο έλεγχος αξιολόγησε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και τα στοιχεία που προσκόμισε στα προ των προσωρινών αποτελεσμάτων υπομνήματα του και αιτιολόγησε πλήρως και επαρκώς με πραγματικά περιστατικά τις θέσεις του. Η αιτιολογημένη δε απόρριψη των ισχυρισμών του, από την πλευρά του φορολογικού ελέγχου, δεν συνιστά έλλειψη αιτιολογίας, όπως ο προσφεύγων αβασίμως ισχυρίζεται. Περαιτέρω δε, με την υπό κρίση προσφυγή ουδέν νεότερο στοιχείο επικαλείται προκειμένου να αιτιολογήσει τις καταλογισθείσες σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου πρωτογενείς καταθέσεις, καθώς τα προσδιορισθέντα Καθαρά Κέρδη από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επειδή συνεπώς το εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4174/201394, καθώς και από εμπορικές επιχειρήσεις, προσδιορίζεται για το φορολογικό έτος 2014, ως κάτωθι:

A) προσαύξηση περιουσίας

Φορολογικό έτος 2014, προσδιορίζεται στο ποσό των 231.447,68 €

B) εμπορικές επιχειρήσεις

Φορολογικό έτος 2014, προσδιορίζεται στο ποσό των 92.037,33 €

Συνολικά δε, τα εισοδήματά του προσδιορίζονται, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	Δήλωσης	Ελέγχου	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
1. Φορολογητέο Εισόδημα ανά πηγή			
Καθαρά Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	8.008,13	92.037,33	92.037,33
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	9,69	9,69	9,69
Εισόδημα άρθρου 21§4 ν.4172/2013 (Προσαύξηση περιουσίας)		231.447,68	231.447,68
Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος	8.017,82	323.494,70	323.494,70

Γ) διαφορά ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	522.828,97	606.858,16	84.029,19
Αξία φορολογητέων εισροών	315.602,04	315.602,04	
Φόρος εκροών	120.117,67	139.444,37	19.326,70
Υπόλοιπο φόρου εισροών	120.117,67	120.117,67	

Δ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 21.554,83 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /24.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του-.....", με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φπα βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 144.458,11 €

2) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φπα βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 25.042,43 €

3) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 21.554,83 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.