



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/11/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3596

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης 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 10.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κατοίκου, προσωρινώς διαμένοντος στη Λάκκα Παξών, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2009 - 31/12/2009	13.523,13 €
2		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	409.684,00 €
3		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	281.068,02 €
4		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	52.823,84 €
5		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	4.695,65 €
6		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	67.402,84 €

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
7		09.11.2017	11.12.2017	ΦΠΑ	01/01/2011 - 31/12/2011	9.331,39 €
8		09.11.2017	11.12.2017	ΦΠΑ	01/01/2012 - 31/12/2012	7.444,49 €
9		09.11.2017	11.12.2017	ΦΠΑ	01/01/2013 - 31/12/2013	1.038,16 €
10		09.11.2017	11.12.2017	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	3.814,69 €

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
11		09.11.2017	11.12.2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2011 - 31/12/2011	15.717,37 €
12		09.11.2017	11.12.2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2012 - 31/12/2012	12.693,15 €
13		09.11.2017	11.12.2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013	1.814,96 €
14		09.11.2017	11.12.2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2014 - 31/12/2014	11.286,07 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 09.11.2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου αντίστοιχα του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την υπ' αριθμ. 2339/10.05.2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της.
8. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08.06.2018 και αριθμ. δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Ιωαννίνων επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας στις 10.12.2021 και σύμφωνα με το διατακτικό αυτής γίνεται δεκτή η εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνεται η υπ' αριθμ. 2339/10.05.2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας και αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξετασθεί στην ουσία της.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 10.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)

- 1) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 6.146,88 €, πλέον 7.376,25 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2010, ήτοι συνολικό ποσό 13.523,13 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 186.220,00 €, πλέον 223.464,00 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2011, ήτοι συνολικό ποσό 409.684,00 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 127.136,81 €, πλέον 153.931,21 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, ήτοι συνολικό ποσό 281.068,02 €.
- 4) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 26.411,92 €, πλέον 26.411,92 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013, ήτοι συνολικό ποσό 52.823,84 €.

- 5) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 2.395,76 €, πλέον 2.299,89 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014, ήτοι συνολικό ποσό 4.695,65 €.
- 6) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 43.922,39 €, πλέον 23.480,45 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014, ήτοι συνολικό ποσό 67.402,84 €.

Οι εν λόγω διαφορές ΦΕφπ προέκυψαν επί τη βάση της από 09.11.2017 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με την οποία:

α) προσδιορίστηκε το πρώτον το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2009-31.12.2009, αποτελούμενο από εισοδήματα αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους 32.562,50 €.

β) επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους 443.453,97 € και την αφαίρεση από το συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων από γεωργικές επιχειρήσεις συνολικού ύψους 146,03 €, ήτοι τελικά με την προσθήκη εισοδημάτων συνολικού ποσού 443.307,94 €.

γ) επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 (i) με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις συνολικού ύψους 48.452,71 € λόγω μη τήρησης βιβλίων και μη έκδοσης στοιχείων για την εν λόγω περίοδο, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησής του για την περίοδο αυτή, και εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους 258.706,33 € και (ii) με την αφαίρεση από το εισόδημά του της περιόδου αυτής διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης συνολικού ύψους 10.946,94 €.

δ) επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 (i) με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις συνολικού ύψους 38.738,71 € λόγω μη τήρησης βιβλίων και μη έκδοσης στοιχείων για την εν λόγω περίοδο, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησής του για την περίοδο αυτή, και εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους 46.365,11 € και (ii) με την αφαίρεση από το εισόδημά του της περιόδου αυτής διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης

συνολικού ύψους 4.564,01 €, ήτοι τελικά με την προσθήκη εισοδημάτων συνολικού ποσού 80.539,81 €

ε) επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 με την προσθήκη μη δηλωθέντων εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις συνολικού ύψους 7.259,86 €

στ) επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής (i) μη δηλωθέντων εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις συνολικού ύψους 46.975,62 €, (ii) εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους 47.516,62 € και (iii) εισοδημάτων από κινητές αξίες συνολικού ύψους 253,44 €, ήτοι εισοδημάτων συνολικού ποσού 94.745,68 €,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (πριν την έκπτωση δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2009-31.12.2009	-	32.562,50 €
01.01.2010-31.12.2010	146.03 €	443.453,97 €
01.01.2011-31.12.2011	16.940,00 €	315.152,10 €
01.01.2012-31.12.2012	6.940,00 €	87.479,81 €
01.01.2013-31.12.2013	86.878,71 €	94.138,57 €
01.01.2014-31.12.2014	41.913,25 €	136.658,93 €

II. ΦΠΑ

- 7) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 4.241,54 €, πλέον 5.089,85 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσής του ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, ήτοι συνολικό ποσό 9.331,39 €.
- 8) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 3.383,86 €, πλέον 4.060,63 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσής του ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, ήτοι συνολικό ποσό 7.444,49 €.
- 9) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 471,89 €, πλέον 566,27 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσής του ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, ήτοι συνολικό ποσό 1.038,16 €.

- 10) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 2.934,38 €, πλέον 880,31 € προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, ήτοι συνολικό ποσό 3.814,69 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει».

Οι εν λόγω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 09.11.2017 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014 με την προσθήκη:

α) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 65.254,45 € (βάσει των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος)-

β) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 52.059,39 € (βάσει των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος)-

γ) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 7.259,86 € λόγω ανακριβούς έκδοσης τεσσάρων (4) ΑΠΥ, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με τέσσερις (4) διαφορετικούς πελάτες, για συνολική καθαρή αξία 7.259,86 € και

δ) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 45.144,31 € λόγω μη έκδοσης τεσσάρων (4) ΑΠΥ, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με τέσσερις (4) διαφορετικούς πελάτες, για συνολική καθαρή αξία 28.091,55 € και ανακριβούς έκδοσης έξι (6) ΑΠΥ για συνολική καθαρή αξία 17.052,76 €,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2011-31.12.2011	7.154,92 €	72.409,37 €
01.01.2012-31.12.2012	2.197,19 €	54.256,58 €

01.01.2013-31.12.2013	100.268,54 €	107.528,40 €
01.01.2014-31.12.2014	67.417,84 €	112.562,15 €

III. Πρόστιμα άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015

- 11) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος:
- A) Ένα (1) συνολικό πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015, ύψους 15.617,37 € λόγω
- (i) μη έκδοσης, εντός του 2011, δύο (2) ΑΠΥ, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με δύο (2) διαφορετικούς πελάτες, για αποκρυσβείσες αξίες άνω των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυσβείσες αξίες 13.370,89 € και 13.408,45 € αντίστοιχα (ήτοι συνολικά 26.779,34 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1-3 π.δ. 186/1992· και
- (ii) ανακριβούς έκδοσης, εντός του 2011, τριών (3) ΑΠΥ, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με τρεις (3) διαφορετικούς πελάτες, για αποκρυσβείσες αξίες άνω των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυσβείσες αξίες 15.154,93 €, 8.450,70 € και 12.084,51 € αντίστοιχα (ήτοι συνολικά 35.690,14 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1-3 π.δ. 186/1992· και
- B) Ένα (1) πρόστιμο ύψους 100,00 € λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών για το έτος 2011, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 π.δ. 186/1992.
- 12) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος:
- A) Ένα (1) συνολικό πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015, ύψους 12.493,15 € λόγω
- (i) μη έκδοσης, εντός του 2012, μίας (1) ΑΠΥ, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με έναν συγκεκριμένο πελάτη, για αποκρυσβείσα αξία άνω των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυσβείσα αξία 4.968,38 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1-3 π.δ. 186/1992· και
- (ii) ανακριβούς έκδοσης, εντός του 2012, τριών (3) ΑΠΥ, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με τρεις (3) διαφορετικούς πελάτες, για αποκρυσβείσες αξίες άνω των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυσβείσες αξίες 22.783,05 €, 9.385,12 € και 12.836,05 € αντίστοιχα (ήτοι συνολικά 45.004,22 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1-3 π.δ. 186/1992· και
- B) Ένα (1) πρόστιμο ύψους 200,00 € λόγω μη τήρησης βιβλίων για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 6, 17 και 19 π.δ. 186/1992 και των άρθρων 4 και 9 Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.
- 13) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1)

συνολικό πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015, ύψους 1.814,96 € λόγω ανακριβούς έκδοσης, εντός του 2013, τεσσάρων (4) ΑΠΥ, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με τέσσερις (4) διαφορετικούς πελάτες, για συνολική αποκρυσβείσα αξία 7.259,86 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1-3 π.δ. 186/1992.

- 14) Με την υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015, ύψους 11.286,07 € λόγω

(i) μη έκδοσης, εντός του 2014, τεσσάρων (4) ΑΠΥ, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με τέσσερις (4) διαφορετικούς πελάτες, για αποκρυσβείσες αξίες άνω των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυσβείσες αξίες 11.819,52 €, 9.945,87 €, 3.163,08 € και 3.163,08 € αντίστοιχα (ήτοι συνολικά 28.091,55 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1-3 π.δ. 186/1992· και

(ii) ανακριβούς έκδοσης, εντός του 2012, έξι (6) ΑΠΥ, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με έξι (6) διαφορετικούς πελάτες, για συνολική αποκρυσβείσα αξία 17.052,76 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1-3 π.δ. 186/1992.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους **σ' ό,τι αφορά μόνο** (κατά ρητή διατύπωση της ενδικοφανούς προσφυγής) **στις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ** του εν λόγω Προϊσταμένου:

- 1) Παραγραφή αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011.
- 2) Παραβίαση των αρχών της χρηστής Διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς τη Διοίκηση. Η φορολογική αρχή αφενός δεν του συγκοινοποίησε τα συνημμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου έγγραφα, αφετέρου δεν έλαβε υπόψη της τα ποσά που έχουν δηλωθεί στο κωδικό 781 για τις χρήσεις 2010 και 2011, τα οποία αφορούν σε εισαγωγή συναλλάγματος και αιτιολογούν τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις.
- 3) Τα ποσά των πιστώσεων των λογαριασμών που τηρούσε σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής αποτελούν νόμιμη εισαγωγή συναλλάγματος διά τραπεζικών εμβασμάτων από λογαριασμούς που τηρούσε σε τραπεζικά ιδρύματα της αλλοδαπής (όπως αναφέρεται στο Κεφ. Γ' των λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) και προέρχονταν από την επαγγελματική του δραστηριότητα στην αλλοδαπή.

Επικουρικώς και **αναφορικά τόσο με τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας **όσο και με τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ** του ιδίου Προϊσταμένου, ο προσφεύγων ζητά με ειδικό αίτημα τον επαναπροσδιορισμό των επιβληθεισών με τις πράξεις αυτές προσαυξήσεων, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 72 παρ. 17 ν. 4174/2013.

Επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ' αριθμ. 2339/10.05.2018 απόφαση, με την οποία αυτή απορρίφθηκε ως εκπροθέσμως ασκηθείσα, συνεπώς ως απαράδεκτη.

Κατά της εν λόγω απόφασης της Υπηρεσίας μας ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Ιωαννίνων, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Ιωαννίνων (η οποία κοινοποιήθηκε στη Φορολογική Διοίκηση στις 10.12.2021) με την αιτιολογία ότι (σκέψη 9 της απόφασης) η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας πρέπει να θεωρηθεί εμπρόθεσμη, διότι, όπως προκύπτει από την από 04.01.2018 βεβαίωση του Προϊσταμένου του γραφείου των ΕΛ.ΤΑ. Γαΐου Παξών, ο προσφεύγων παρέλαβε τη συστημένη επιστολή, με την οποία του απεστάλησαν οι πράξεις αυτές, στις 11.12.2017, κατ' ακολουθίαν δε ακυρώθηκε η ως άνω υπ' αριθμ. 2339/10.05.2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση, προκειμένου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή να εξετασθεί ως εμπρόθεσμη από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, ο προσφεύγων, αν και στρέφεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του και κατά των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, εντούτοις δεν προβάλλει κανένα λόγο κατ' αυτών, δεδομένου ότι κατά ρητή διατύπωση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του οι ως άνω (τρεις (3)) προβαλλόμενοι λόγοι αφορούν μόνο στις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει κατά το μέρος της εκείνο, κατά το οποίο στρέφεται αορίστως κατά των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.12.2017): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν για τα έτη 2009 και 2010: *«1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»*

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 3 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2009 και 2010), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (ημερολογιακού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1, 4 και 5 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2009 και την 31.12.2010 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2010 και 2011 αντίστοιχα): *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή*

του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2. [...]. 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...]. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος [...], το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64 παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων **κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους** πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται **μετά την πάροδο τριετίας** από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. 6. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2009 και την 31.12.2010 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2010 και 2011 αντίστοιχα): «Φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή γ) **περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.** [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 732/2019 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 10 της απόφασης), «...σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. [...] το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, καθώς και προσθέτου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ίδιου Κώδικα, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του Κ.Φ.Ε.). Η διάταξη αυτή του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε., ως θεσπίζουσα απόκλιση από τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, είναι, σύμφωνα και με όσα έχουν γίνει δεκτά ανωτέρω (σκέψεις 8 και 9), στενώς ερμηνευτέα, και επομένως, η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής της φορολογικής δήλωσης, κατά τη ρητή, άλλωστε, διατύπωση της διάταξης. Εξάλλου, η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για τόσο μεγάλο διάστημα (τριπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου) δικαιολογείται από το γεγονός

ότι στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος παραλείπει εντελώς να συμμορφωθεί προς τη βασική υποχρέωσή του να υποβάλει προς το φορολογική αρχή τα στοιχεία, βάσει των οποίων καθορίζεται η φοροδοτική του ικανότητα. Αντίθετα, η ως άνω διάταξη περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής δεν βρίσκει πεδίο εφαρμογής στην ποιοτικώς διάφορη περίπτωση, κατά την οποία η δήλωση υποβάλλεται εκπροθέσμως εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., καθώς στην τελευταία περίπτωση ο φορολογούμενος συμμορφώνεται, έστω και μετά την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, και πάντως προ του χρόνου παραγραφής, προς την υποχρέωσή του να θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής τα κρίσιμα για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής του ικανότητας στοιχεία. [...]. Επομένως, ερμηνεία επεκτείνουσα την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής και στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης δεν βρίσκει έρεισμα ούτε στο γράμμα ούτε στο σκοπό της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε.. Ως εκ τούτου, στην [...] περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως, σύμφωνα και με όσα έχουν γίνει [...] δεκτά σχετικά με την επιβαλλόμενη από τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της αναλογικότητας ανάγκη πρόβλεψης εύλογης προθεσμίας παραγραφής, ισχύει κατ' αρχήν ο κανόνας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Η εφαρμογή, άλλωστε, του κανόνα της πενταετούς παραγραφής και στην περίπτωση της εκπρόθεσμης δήλωσης δεν θέτει σε πλεονεκτική θέση (έναντι του συνεπούς φορολογούμενου) τον εκπροθέσμως υποβάλλοντα, καθώς και αυτός υπόκειται εξ αρχής σε έλεγχο, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή οφείλει κατά νόμο όχι μόνο να ελέγχει τις υποβληθείσες δηλώσεις, αλλά και να ερευνά και να εξακριβώνει τις περιπτώσεις υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση (βλ. άρθρα 63 παρ. 1, 66 παρ. 1 και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Η εξακρίβωση μάλιστα των περιπτώσεων μη υποβολής δήλωσης καθίσταται ευχερέστερη στη σύγχρονη εποχή, κατά την οποία το έργο της φορολογικής Διοίκησης διευκολύνεται σημαντικά από την τεχνολογία και τις σύγχρονες ηλεκτρονικές και λοιπές ελεγκτικές μεθόδους [...]. Εξάλλου, **προς αποφυγή καταστρατηγήσεων, ενδεχομένως και μεθοδεύσεων**, εκ μέρους των φορολογουμένων, προβλέπεται στο εδάφιο β' της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. **τριοctής παρέκταση του χρόνου παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, σε περίπτωση που αυτή υποβληθεί κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε..** Η πρόβλεψη παρεκτάσεως στην περίπτωση αυτή παρίσταται **δικαιολογημένη**, προκειμένου να μην αιφνιδιάζεται η Διοίκηση από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης πλησίον του χρόνου παραγραφής και να αποστερείται με τον τρόπο αυτό από τη δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικής του φόρου πράξης. Περαιτέρω, το χρονικό διάστημα της τριοctούς παρεκτάσεως, το οποίο κατά το νομοθέτη κρίνεται επαρκές προκειμένου η φορολογική αρχή να ασκήσει την ελεγκτική της αρμοδιότητα, παρίσταται **εύλογο, αφενός διότι** ο γενεσιουργός λόγος της επιμηκύνσεως οφείλεται σε παράλειψη του ίδιου του φορολογουμένου να συμμορφωθεί εμπροθέσμως σε νόμιμη υποχρέωσή του, **αφετέρου διότι** ο συνολικός χρόνος παραγραφής δεν υπερβαίνει την οκταετία από τη λήξη του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο ισχύει κατ' αρχήν η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 πενταετής προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση, όμως, που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, τότε, σύμφωνα με την -

εφαρμοστέα στην περίπτωση αυτή- διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β΄ του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της (εκπρόθεσμης) δήλωσης [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 και/9.11.2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικών ετών 2010 και 2011 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (11.12.2017) το δικαίωμα του δημοσίου να του επιβάλει ΦΕφπ για τις χρήσεις 2009 και 2010 και να του κοινοποιήσει σχετικές καταλογιστικές πράξεις είχε παραγραφεί.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής:

Α) Σ' ό,τι αφορά στη **χρήση 2009**, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) βρίσκονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, υπέβαλε στις 19.2.2015 την υπ' αριθμ. καταχώρησης/19.2.2015 (αρχική) δήλωσή του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2010, ήτοι κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να του επιβάλει ΦΕφπ για την οικεία χρήση 2009 και να του κοινοποιήσει σχετική καταλογιστική πράξη, η οποία (προθεσμία) έληγε στις 31.12.2015 (κατά τον κανόνα της 5ετούς προθεσμίας παραγραφής). Συνεπώς, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. β΄ ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2009 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2010)) και τα ως άνω κριθέντα με την προπαρατεθείσα (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 732/2019 απόφαση (7μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 10 της απόφασης) η σχετική προθεσμία **παρεκτάθηκε μέχρι τις 31.12.2018**, ήτοι τρία (3) χρόνια από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου υποβλήθηκε η ως άνω δήλωση ΦΕφπ (2015). Ως εκ τούτου, κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει στον προσφεύγοντα ΦΕφπ για τη χρήση 2009 και να του κοινοποιήσει σχετική καταλογιστική πράξη **δεν είχε ακόμα παραγραφεί**.

Β) Σ' ό,τι αφορά στη **χρήση 2010**, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) βρίσκονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, υπέβαλε στις 08.08.2011 την υπ' αριθμ. καταχώρησης/8.8.2011 (αρχική) δήλωσή του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2011. Ωστόσο στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου κατόπιν της ΑΒΜ Ε.Ο.Ε./2014 εισαγγελικής παραγγελίας που διενεργήθηκε εντός της 5ετούς παραγραφής η φορολογική αρχή απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./2016 αίτημα παροχής στοιχείων στο Τμήμα Γ΄ - Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο ζητούσε πληροφορίες ως προς την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή από την εκμετάλλευση πολυτελών κατοικιών στην Ελλάδα, δεδομένου ότι για τον προσφεύγοντα υφίστανται στο διαδίκτυο διαφημίσεις μέσω τουριστικού γραφείου στην Αγγλία και επίσης τα δηλωθέντα εισοδήματά του δε συνάδουν με τα ποσά που έχουν κατατεθεί στους ημεδαπούς τραπεζικούς του λογαριασμούς στα υπό κρίση έτη. Κατόπιν του ως άνω αιτήματος

διαβιβάσθηκε στην φορολογική αρχή το έτος 2017 η υπ' αριθμ./19.7.2017 (αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2017/7.7.2017) έγγραφο του Τμήματος Γ - Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο διαπιστώθηκε ασφαλώς ότι υφίσταται επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή και στο πλαίσιο αυτό εισπράχθηκαν σχετικά χρηματικά ποσά, τα οποία συγκρινόμενα με τα δηλωθέντα εισοδήματά του από τη δραστηριότητα ενοικίασης καταλογίσθηκαν ως εισόδημα από την ως άνω επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ για τις τραπεζικές πιστώσεις της υπό κρίση χρήσης 2010 διαπιστώνεται από την εν λόγω πληροφόρηση από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές ότι δε συσχετίσθηκαν με τη συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα, ως εκ τούτου ορθώς, και αφού η φορολογική αρχή έδειξε τη δέουσα επιμέλεια ως προς τη διερεύνηση αυτών, κρίθηκε λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης αυτών ότι αφορούν σε προσαύξηση του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 και σε κάθε περίπτωση δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθώς εν προκειμένω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 και του άρθρου 84 παρ. 4 ν. 2238/1994 περί 10ετούς παραγραφής λόγω του ότι περιήλθε στη διοίκηση πληροφόρηση πέραν της 5ετίας που δεν ήταν δυνατόν να γνώριζε εντός του χρονικού ορίου της 5ετούς παραγραφής, ακόμα και αν είχε επιδείξει την μέγιστη επιμέλεια. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραβίασης των αρχών της χρηστής Διοίκησης και ότι εσφαλμένα δε λήφθηκαν υπόψη τα δηλωθέντα στον κωδικό 781 της δήλωσης ΦΕΦπ ποσά

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν. 2238/1994: «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και, αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα, τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης

αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό, ββ) που είχαν διαμείνει 3 (τρία) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους, γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα, χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19, ε) [...].»

Επειδή, στις οδηγίες συμπλήρωσης των δηλώσεων ΦΕΦΠ οικονομικών ετών 2011 και 2012 αναφορικά με τον κωδικό 781 του εντύπου Ε1 της δήλωσης αναφέρονται τα εξής: «Γράψτε τα χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση στη χρήση 2011 περιουσιακών στοιχείων (π.χ. πώληση ακινήτου, αυτοκινήτου κτλ.). Για τα χρηματικά ποσά που προέρχονται από την πώληση περιουσιακών στοιχείων απαιτείται κυρωμένο αντίγραφο συμβολαίου ή προσυμφώνου ή βεβαίωση του συμβολαιογράφου, από τα οποία προκύπτουν αυτά τα χρηματικά ποσά. Επίσης, για την πώληση κινητών πραγμάτων, απαιτείται απαραίτητα θεωρημένη απόδειξη αγοράς από τον επιτηδευματία. Για αγοροπωλησία αυτοκινήτων μεταξύ ιδιωτών αρκεί η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης του ν. 1599/1986 από τον αγοραστή και πωλητή. Γράψτε τα ποσά που προέρχονται από εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό στη χρήση 2011 (που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέα στην Τράπεζα της Ελλάδος), εφόσον δικαιολογείτε την απόκτησή τους στην αλλοδαπή. Για τα ποσά αυτά (είτε είναι συνάλλαγμα είτε ευρώ) απαιτείται το πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει κάθε Τράπεζα, όταν εισάγονται χρηματικά κεφάλαια από το εξωτερικό -μεταξύ αυτών και η μοναδική βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος (Β.Α.Σ.)- και περιέχουν το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης. Επισημαίνεται ότι από 23-4-2008 και μετά, με την 1047709/810/Α0012/23-4-2008 διαταγή μας, το «μοναδικό δελτίο εισαγόμενων μετρητών» δεν αποτελεί πλέον αποδεικτικό στοιχείο εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων στην Ελλάδα για κάλυψη τεκμηρίων. Για τη δικαιολόγηση της απόκτησης των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό απαιτούνται επίσημα στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει η απόκτησή τους, όπως π.χ. η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής της αλλοδαπής, αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί κ.τ.λ. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: α) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό, β) που είχαν διαμείνει τουλάχιστον επί 3 χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε 2 χρόνια από τη μετοικεσία τους, γ) που είχαν διαμείνει 5 τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε 1 χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού

στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19 (δηλαδή έχει ληφθεί υπόψη, προκειμένου να κριθεί εάν θα φορολογηθεί με βάση τη συνολική δαπάνη τεκμηρίων).»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.12.2017): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

Α) Στη συμπεροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω Προϊσταμένου γίνεται σαφής μνεία εγγράφων, τα οποία, αν και λήφθηκαν υπόψη από τη Φορολογική Διοίκηση για την εξαγωγή πορίσματος και μάλιστα αναφέρονται ως συνημμένα έγγραφα, εντούτοις ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν, μεταξύ δε αυτών υπάρχουν σημαντικά έγγραφα, στα οποία βασίστηκε το τελικό πόρισμα της έκθεσης ελέγχου και κατ' επέκταση οι οικείες ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, όπως οι αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών που τηρούσε σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής, η δε παράλειψη αυτή της Διοίκησης αποτελεί σαφή παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς τη Διοίκηση, αφού του στερεί τη δυνατότητα να ελέγξει την ορθότητα και τη βασιμότητα των διαπιστώσεών της ως προς τα οικονομικά του στοιχεία, ενώ παράλληλα τον οδηγεί στη δυσχερή θέση από άποψη πραγματικού χρόνου λόγω της σύντομης προθεσμίας για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ώστε να βρει, να επικαλεστεί και να προσκομίσει έγγραφα, τα οποία η Διοίκηση έχει ήδη στην κατοχή της και τα γνωρίζει.

Β) Αναφορικά με τις χρήσεις 2010 και 2011 η Φορολογική Διοίκηση όλως αυθαιρέτως κρίνει ότι τα ποσά που συμπεριέλαβε στον κωδικό 781 των αντίστοιχων εντύπων των δηλώσεών του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2011 και 2012 (150.000,00 € και 17.000,00 € αντίστοιχα) δεν μπορούν να συσχετισθούν με τις πιστώσεις των λογαριασμών που τηρούσε σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής και γι' αυτό δεν τα λαμβάνει καθόλου υπόψη της. Η κρίση αυτή της Φορολογικής Διοίκησης πάσχει από προφανή έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας, καθώς δεν προβαίνει σε καμία περίπτωση στην εξειδίκευση των στοιχείων που έχει στα χέρια της και τα οποία την οδήγησαν στο συμπέρασμα αυτό, πολλώ μάλλον από τη στιγμή που είχε στα χέρια της στοιχεία περί αποστολής τραπεζικών εμβασμάτων από το εξωτερικό προς τους εν λόγω λογαριασμούς του, το οποίο σημαίνει ότι γνώριζε ότι οι πιστώσεις αυτές δεν προέρχονταν από αποκτηθέν στην Ελλάδα εισόδημά του, προερχόμενο από επαγγελματική δραστηριότητα, αντ' αυτού δε επέλεξε να τα αγνοήσει και να τα θεωρήσει συλλήβδην ως εισόδημα από άγνωστη πηγή ή προέλευση, η αιτιολογία δε αυτή είναι μη σύννομη, διότι αφενός από τις κινήσεις των λογαριασμών που τηρούσε σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής προκύπτει σαφώς η πηγή και η προέλευση των πιστώσεων αυτών (αποκλειστικά εισαγωγή συναλλάγματος από τη Μεγάλη Βρετανία) - δεδομένου μάλιστα ότι για τα έτη 2009 και 2010 ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας δε βρήκε στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι νοίκιαζε τη βίλλα ως τουριστικό κατάλυμα- και

αφετέρου από το σύνολο των εγγράφων που προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σαφώς προκύπτει η πηγή αυτών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζήτησε από τη Φορολογική Διοίκηση και ειδικότερα από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας με ειδική αίτησή του οποιοδήποτε από τα αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω Προϊσταμένου και γενικότερα οποιοδήποτε από τα έγγραφα, πάνω στα οποία ο τελευταίος βασίστηκε, προκειμένου να εκδώσει και να του κοινοποιήσει τις εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις, και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας του το αρνήθηκε παρά το νόμο ούτε και ο προσφεύγων επικαλείται κάποιο τέτοιο γεγονός. Περαιτέρω, από καμία διάταξη δεν προβλέπεται η υποχρέωση της (Φορολογικής) Διοίκησης να συκοινοποιεί στα υπόχρεα/ελεγχόμενα/φορολογούμενα πρόσωπα, πέραν των οικείων καταλογιστικών πράξεων και των τυχόν αιτιολογιών τους ή των εκθέσεων ελέγχου κατά περίπτωση, και τα έγγραφα, πάνω στα οποία βασίστηκε, προκειμένου να εκδώσει και να τους κοινοποιήσει τις εν λόγω πράξεις, αλλά αρκεί η μνεία τους στη σχετική αιτιολογία (π.χ. έκθεση ελέγχου), συνοδευόμενη από σαφή, ειδική και επαρκή ανάλυση περί του πώς εκτιμήθηκαν/αξιολογήθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση στην εκάστοτε υπό κρίση υπόθεση, παρέχεται δε η δυνατότητα στο πρόσωπο που έχει έννομο συμφέρον να λαμβάνει γνώση του ακριβούς περιεχομένου τους κατά τα οριζόμενα στις γενικές και ειδικές διατάξεις του διοικητικού δικαίου περί πρόσβασης στα διοικητικά έγγραφα και σε λοιπά έγγραφα που βρίσκονται στα χέρια της Διοίκησης.

Β) Εξάλλου, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 και/9.11.2017 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω Προϊσταμένου, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, αν και είχε τη δυνατότητα να το πράξει στα πλαίσια της κοινοποιηθείσας σ' αυτόν σχετικής υπ' αριθμ. πρωτ./20.9.2016 πρόσκλησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, αλλά και των υπ' αριθμ./15.5.2017 και/2017 σημειωμάτων διαπιστώσεων ελέγχου, ούτε και προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει τη φύση των ποσών που ανέγραψε στον κωδικό 781 των οικείων δηλώσεων του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2011 και 2012 και συγκεκριμένα, δεδομένου ότι ο προσφεύγων στα υπό κρίση έτη 2010 και 2011 δραστηριοποιείται στην Ελλάδα και δηλώνεται και ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, δεν προσκόμισε στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται αφενός ότι πρόκειται για εισαγωγή συναλλάγματος, αφετέρου ότι πληροί και τις προϋποθέσεις περί μη αιτιολόγησης της απόκτησής του. Ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και ορθώς από τον έλεγχο δεν λήφθηκαν υπόψη τα δηλωθέντα ποσά στον κωδικό 781, καθώς δεν αποδείχθηκε, όπως απαιτείται, εάν αφορούν σε έσοδα, τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί ή απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος και οποιουδήποτε άλλου φόρου ή εξαιρούνται της φορολογίας εισοδήματος και οποιασδήποτε άλλης φορολογίας

και επιπλέον δεν αποδεικνύεται και σε κάθε περίπτωση ότι μπορούν να συσχετισθούν με τις διενεργηθείσες εντός του 2010 και του 2011 πιστώσεις των λογαριασμών που τηρούσε σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής. Σημειώνεται ότι δεν αρκεί από την πλευρά του προσφεύγοντος η αναφορά μόνο της καταγωγής (Μεγάλη Βρετανία) των σχετικών εμβασμάτων που αποτέλεσαν το μέσο για την εγγραφή («διενέργεια») των σχετικών πιστώσεων στους προαναφερθέντες τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπής του προσφεύγοντος, προκειμένου αυτές να δικαιολογηθούν ως φορολογηθείσες ή απαλλασσόμενες του φόρου εισοδήματος ή εξαιρούμενες της φορολογίας εισοδήματος, καθώς μόνο η καταγωγή των εμβασμάτων, χωρίς και άλλα συνοδευτικά στοιχεία, δεν αποκαλύπτει και την αιτία/πηγή των οικείων ποσών και κατ' επέκταση τη φύση τους.

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

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί εισαγωγής συναλλάγματος, το οποίο είχε αποκτήσει νομίμως στην αλλοδαπή από την εκεί επαγγελματική του δραστηριότητα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μη φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης, κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1095/2011 εγκύκλιο του της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...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 χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ. 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. [...]. 7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα, τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8. Σε κάθε περίπτωση οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως

εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κ.λπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κ.λπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις. 10. [...]. 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. 12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής, και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ από ελευθέρια επαγγέλματα της χρήσης, κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 ν. 4174/2013: «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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015 της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών («Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»): «...Β' Προσαύξηση περιουσίας. 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ 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. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως

οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κ.λπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 5. Σε κάθε περίπτωση οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κ.λπ. πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών, αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό, αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. [...]. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ.1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν

κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων) γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. [...]. 3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται κατ' αρχήν (εφόσον βέβαια δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης πηγής ή αιτίας προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016). 4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν, ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος, κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου, στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016). 5. [...].»

Επειδή, επίσης όπως έχει κριθεί από τη νομολογία, ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών και συνεπώς μπορεί

ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. α' ν. 2238/1994 και ήδη εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 4174/2013 (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 2 ν. 2238/1994: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα, τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό, ββ) που είχαν διαμείνει 3 (τρία) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους, γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα, χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19, ε) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα, τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους. ββ) Που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον

χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους. γγ) Που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους - μέσα σε έναν (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα, χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 32 ή του άρθρου 34.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 4174/2013: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.12.2017): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω όπως διαπιστώνεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΕφπ οικονομικών ετών 2010-2014 και φορολογικού έτους 2014, ο προσφεύγων δηλώνεται ως κάτοικος εξωτερικού που αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα για το οικονομικό έτος 2010, ενώ για τα λοιπά έτη δηλώνεται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Επίσης, από το υποσύστημα μητρώου taxis διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων στις 24.7.2008 υπέβαλε δήλωση έναρξης δραστηριότητας με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή Ενοικίασης Σκαφών χωρίς πλήρωμα», ενώ στις 12.8.2011 υπέβαλε δήλωση μεταβολής εργασιών με δευτερεύουσα δραστηριότητα «Ενοικιάσεις Διαμερισμάτων». Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω στο ιστορικό της υπόθεσης, με τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε, πέραν της μη δήλωσης εισοδήματος από την ως άνω δηλωθείσα επιχειρηματική του δραστηριότητα, και μη δηλωθέν εισόδημα λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων σε ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει ως βασικό ισχυρισμό ότι κανένα από τα ποσά των υπό κρίση πιστώσεων των λογαριασμών που τηρούσε σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής και τα οποία θεωρήθηκαν ως άγνωστης πηγής/αιτίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αποκτηθέν εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, διότι όλα αποτελούν εισαγωγή συναλλάγματος διά τραπεζικών εμβασμάτων από λογαριασμούς που τηρούσε ο ίδιος σε τραπεζικά ιδρύματα της αλλοδαπής και στους οποίους ήταν δικαιούχος, τα ποσά δε αυτά τα είχε αποκτήσει νομίμως στην αλλοδαπή από την εκεί επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή, ωστόσο ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και σε κάθε περίπτωση αναπόδεικτος. Ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο και ενώ του ζητήθηκε με τις προβλεπόμενες προσκλήσεις του άρθρου 14 ν. 4174/2013 και κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν. 4174/2013 δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε εισαγωγή συναλλάγματος προερχόμενο από εισοδήματα (κτηθέντα) στην αλλοδαπή και μάλιστα μη φορολογούμενα στην Ελλάδα (κατά τις διατάξεις της τυχόν οικείας Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας ή τις διατάξεις του εσωτερικού (ελληνικού) φορολογικού δικαίου) είτε ότι αφορούν σε κάθε περίπτωση εισοδήματα κτηθέντα σε χρόνο προγενέστερο των ελεγχόμενων χρήσεων. Δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε η προέλευση των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων, ως προς την πηγή και τον τρόπο φορολόγησης αυτών, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι για τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις των ετών 2009-2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013.

Ομοίως και κατά το ενδικοφανές στάδιο, ο προσφεύγων αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου, αναφέροντας ότι οι τραπεζικές πιστώσεις προέρχονται από δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή και αφορούν σε εισαγωγή συναλλάγματος από την επαγγελματική του δραστηριότητα στην αλλοδαπή, και προσκομίζει:

α) αφενός αποσπασματικές κινήσεις των λογαριασμών που τηρούσε σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής και συγκεκριμένα (i) αναλυτικό καθολικό μηνών Φεβρουαρίου-Δεκεμβρίου 2009 του υπ' αριθμ. (.....) λογαριασμού που τηρούσε στην, στο οποίο εμφανίζονται, μεταξύ άλλων κινήσεων, και οι τρεις (3) πιστώσεις ποσών 5.565,00 €, 5.747,50 € και 21.250,00 € αντίστοιχα, χωρίς ωστόσο να προκύπτει με σαφήνεια και βεβαιότητα η καταγωγή-προέλευσή τους, (ii) αναλυτικό καθολικό μηνών Ιανουαρίου-Δεκεμβρίου 2010 του υπ' αριθμ. (.....) λογαριασμού που τηρούσε στην, στο οποίο εμφανίζονται, μεταξύ άλλων κινήσεων, και οι τρεις (3) πιστώσεις ποσών 100.000,00 €, 100.000,00 € και 40.000,00 € αντίστοιχα, χωρίς ομοίως να προκύπτει με σαφήνεια και βεβαιότητα η καταγωγή-προέλευσή τους, (iii) φωτοαντίγραφα πέντε (5) αποδεικτικών μεταφοράς πίστωσης (εμβασμάτων) ποσών 100.000,00 €, 50.000,00 €, 50.000,00 €, 10.000,00 € και 10.000,00 € εντός του 2010 με στοιχεία αποστέλλουσας τράπεζας από το Ηνωμένο Βασίλειο, με τα οποία πιστώθηκε ο υπ' αριθμ. λογαριασμός που τηρούσε στην (ήδη), (iv) φωτοαντίγραφα οκτώ (8) αποδεικτικών μεταφοράς πίστωσης (εμβασμάτων) ποσών 10.000,00 €, 10.000,00 €, 25.000,00 €, 50.000,00 €, 50.000,00 €, 68.000,00 €, 40.000,00 € και 12.000,00 € εντός του 2011 με στοιχεία αποστέλλουσας τράπεζας από το Ηνωμένο Βασίλειο, με τα οποία πιστώθηκε ο υπ' αριθμ. λογαριασμός που τηρούσε στην, και (v) φωτοαντίγραφα

πέντε (5) ειδοποιητηρίων εισερχομένων εμβασμάτων ποσών 11.887,00 €, 18.168,00 €, 12.286,52 €, 12.410,00 € και 12.224,00 € εντός του 2014 με στοιχεία αποστέλλουσας τράπεζας από τη Μεγάλη Βρετανία, με τα οποία πιστώθηκε ο υπ' αριθμ. λογαριασμός που τηρούσε στην Τράπεζα, και φωτοαντίγραφα του βιβλιαρίου με τις κινήσεις αυτού του λογαριασμού για την περίοδο 21.06.2013-27.04.2015 και

β) αφετέρου αποσπασματική κίνηση του λογαριασμού που τηρούνταν στη με ονόματα πελατών, για την περίοδο 26.05.2005-29.10.2009,

ωστόσο από τα ανωτέρω στοιχεία:

- δε διαπιστώνεται καμία συσχέτιση των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων των ετών 2009-2014 στην ημεδαπή με την προσκομισθείσα αποσπασματική κίνηση του αλλοδαπού τραπεζικού λογαριασμού, στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων αναφέρονται άλλοι λογαριασμοί, οι οποίοι δε συσχετίζονται με τον ως άνω αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό και σε κάθε περίπτωση δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα,
- δε διαπιστώνεται σε κάθε περίπτωση ότι έχουν εφαρμογή οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις περί εισαγωγής συναλλάγματος, καθώς δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται ο χρόνος απόκτησης αυτού, ο τρόπος φορολόγησής του και σε κάθε περίπτωση η μεταφορά του στους ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς. Ήτοι δεν παρέχεται ως προς τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις καμία πληροφορία που να τις συσχετίζει ειδικώς και συγκεκριμένα με εισόδημα, το οποίο αποκτήθηκε σε χρόνο που ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και φορολογήθηκε στην αλλοδαπή, ώστε να δύναται να αξιολογηθεί ότι έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης ως προς την εισαγωγή συναλλάγματος και να αποκλείεται ασφαλώς η περίπτωση να αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε στα υπό κρίση έτη και φορολογείται στην Ελλάδα.

Κατόπιν των ανωτέρω ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και πάντως ως αναπόδεικτος.

Ως προς το ειδικό αίτημα του προσφεύγοντος, αναφορικά τόσο με τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας όσο και με τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου, για επαναπροσδιορισμό των επιβληθεισών με τις πράξεις αυτές προσαυξήσεων, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 72 παρ. 17 ν. 4174/2013

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 επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 και 6 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α΄ 201/22.12.2017): «2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή **εκείνες, για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης**, καθώς και οι υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις, αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις, οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. 3. [...]. 6. 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, επικουρικός και αναφορικά τόσο με τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας όσο και με τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου ο προσφεύγων ζητά με ειδικό αίτημα τον επαναπροσδιορισμό των επιβληθεισών με τις πράξεις αυτές προσαυξήσεων, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 72 παρ. 17 ν. 4174/2013, ήτοι επί το επιεικέστερο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω για τον επαναπροσδιορισμό των πρόσθετων φόρων γίνεται η παρακάτω σύγκριση:

Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ

	2009	2010	2011	2012	2013
Διαφορά κύριου φόρου	6.146,88 €	186.220,00 €	127.136,81 €	26.411,92 €	2.395,76 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ	7.376,25 €	223.464,00 €	153.931,21 €	26.411,92 €	2.299,89 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.523,13 €	409.684,00 €	281.068,02 €	52.823,84 €	4.695,65 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 (Α)	3.073,44 €	93.110,00 €	63.568,41 €	13.205,96 €	239,58 €
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 (01.01.2014-07.11.2022) (107 μήνες X 0,73%) (Β)	4.801,33 €	145.456,44 €	99.306,56 €	20.630,35 €	1.871,33 €
ΣΥΝΟΛΟ (Α) ΚΑΙ (Β) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 49 ΠΑΡ. 1 Ν. 4509/2017	7.874,77 €	238.566,44 €	162.874,97 €	33.836,31 €	2.110,90 €
Άρθρο 1 ν. 2523/1997	7.376,26 €	223.464,00 €	153.931,21 €	26.411,92 €	2.299,89 €

Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	2011	2012	2013
Διαφορά κύριου φόρου	4.241,54 €	3.383,86 €	471,89 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετο φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ	5.089,85 €	4.060,63 €	566,27 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>9.331,39 €</u>	<u>7.444,49 €</u>	<u>1.038,16 €</u>
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 (Α)	2.120,77 €	1.691,93 €	235,95 €
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 (01.01.2014-07.11.2022) (107 μήνες X 0,73%) (Β)	3.313,07 €	2.643,13 €	368,59 €
ΣΥΝΟΛΟ (Α) ΚΑΙ (Β) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 49 ΠΑΡ. 1 Ν. 4509/2017	5.433,84 €	4.335,06 €	604,54 €
Άρθρο 1 ν. 2523/1997	5.089,85 €	4.060,63 €	566,27 €

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ως ευνοϊκότερος ο τρόπος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων με βάση το άρθρο 1 ν. 2523/1997 για όλες τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας πλην της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014, όπου επιλέγεται ως ευνοϊκότερος ο τρόπος υπολογισμού του άρθρου 49 ν. 4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 10.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

α) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2009 - 31/12/2009
2		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010

3		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011
4		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012
5		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014

των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
6		09.11.2017	11.12.2017	ΦΠΑ	01/01/2011 - 31/12/2011
7		09.11.2017	11.12.2017	ΦΠΑ	01/01/2012 - 31/12/2012
8		09.11.2017	11.12.2017	ΦΠΑ	01/01/2013 - 31/12/2013
9		09.11.2017	11.12.2017	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014

και των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
10		09.11.2017	11.12.2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2011 - 31/12/2011
11		09.11.2017	11.12.2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2012 - 31/12/2012
12		09.11.2017	11.12.2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013
13		09.11.2017	11.12.2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2014 - 31/12/2014

και **β) τη μερική αποδοχή** αυτής και **την τροποποίηση** της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του ιδίου Προϊσταμένου **ως προς τους πρόσθετους φόρους:**

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
14		09.11.2017	11.12.2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013

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

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

Ι. ΦΕΦΠ

Οικονομικό έτος 2010

Διαφορά κύριου φόρου	6.146,88 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2010	7.376,25 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>13.523,13 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2010)

Οικονομικό έτος 2011

Διαφορά κύριου φόρου	186.220,00 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2011	223.464,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>409.684,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2011)

Οικονομικό έτος 2012

Διαφορά κύριου φόρου	127.136,81 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2012	153.931,21 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>281.068,02 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2012)

Οικονομικό έτος 2013

Διαφορά κύριου φόρου	26.411,92 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013	26.411,92 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>52.823,84 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013)

Οικονομικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	2.395,76 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014	2.110,90 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>4.506,66 €</u>

(τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014)

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	43.922,39 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014	23.480,45 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>67.402,84 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2011-31.12.2011

Διαφορά κύριου φόρου	4.241,54 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011	5.089,85 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>9.331,39 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011)

Φορολογική περίοδος 01.01.2012-31.12.2012

Διαφορά κύριου φόρου	3.383,86 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012	4.060,63 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>7.444,49 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012)

Φορολογική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013

Διαφορά κύριου φόρου	471,89 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013	566,27 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>1.038,16 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013)

Φορολογική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014

Διαφορά κύριου φόρου	2.934,38 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014	880,31 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>3.814,69 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./9.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014)

III. Πρόστιμα

Έτος φορολογίας 2011:

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 15.617,37 €

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 100,00 €

Έτος φορολογίας 2012:

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 12.493,15 €

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 200,00 €

Έτος φορολογίας 2013:

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 1.814,96 €

Έτος φορολογίας 2014:

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 11.286,07 €

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.