



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1042

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Φαξ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 06.02.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		27/12/2019	07/01/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	185.303,39 €

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
2	/.....	27/12/2019	07/01/2020	ΦΠΑ	01/01/2013 - 31/12/2013	32.445,95 €
3	/.....	27/12/2019	07/01/2020	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	15.386,49 €

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
4	-.....	27/12/2019	07/01/2020	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013	22.778,26 €
5	-.....	27/12/2019	07/01/2020	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015	01/01/2014 - 31/12/2014	4.753,86 €
6	-.....	27/12/2019	07/01/2020	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ν. 4174/2013	01/01/2014 - 31/12/2014	3.500,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως και όλως επικουρικώς η μεταρρύθμιση, καθώς και τις από 27.12.2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

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

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

Επί της από 06.02.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

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

1) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 129.598,17 €, πλέον 38.879,45 € προστίμου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 και 16.825,77 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 185.303,39 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου

κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ.

Οι διαφορές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 27.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 με την προσθήκη εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους 486.901,78 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής και την αφαίρεση τεκμαρτής δαπάνης συνολικού ύψους 57.892,47 € από το συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής, ήτοι με την προσθήκη τελικά ποσού 429.009,31 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (προ εκπτώσεων)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2014-31.12.2014	59.630,67 €	488.639,98 €

ΦΠΑ

2) Με την υπ' αριθμ. 499/23/27.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 16.017,94 €, πλέον 16.428,01 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ Α', Β', Γ' και Δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013), ήτοι συνολικό ποσό 32.445,95 €.

3) Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 11.835,76 €, πλέον 3.550,73 € προστίμου λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 31.12.2014, ήτοι συνολικό ποσό 15.386,49 €, 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. [...]», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ.

Οι διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 27.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014 με την προσθήκη ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 83.984,60 € στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 και ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 37.118,54 € στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2013-31.12.2013	103.432,00 €	187.416,60 €
01.01.2014-31.12.2014	68.663,50 €	105.782,04 €

Πρόστιμα άρθρου 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015 και άρθρου 54 παρ. 2 ν. 4174/2013

4) Με την υπ' αριθμ.-/2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος α) ένα (1) συνολικό πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 8 περ. α' και 9 ν. 2523/1997, ύψους **4.000,00 €** λόγω μη έκδοσης, εντός του 2013, δεκαοκτώ (18) φορολογικών στοιχείων αξίας (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ), τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας) για αποκρυβείσες αξίες **κάτω** των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυβείσες αξίες 113,82 €, 162,60 €, 243,90 €, 243,90 €, 243,90 €, 284,55 €, 406,50 €, 406,50 €, 406,50 €, 406,50 €, 487,80 €, 487,80 €, 508,01 €, 528,46 €, 813,01 €, 959,35 €, 1.056,91 € και 1.111,51 €, αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 1 παρ. 1 του ΚΦΑΣ· και β) δεκατέσσερα (14) πρόστιμα, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015, ύψους 304,88 €, 304,88 €, 512,21 €, 609,76 €, 692,68 €, 768,02 €, 909,01 €, 1.016,26 €, 1.465,45 €, 1.565,04 €, 1.585,37 €, 2.032,52 €, 2.134,15 € και 4.878,05 €, αντίστοιχα, λόγω μη έκδοσης, επίσης εντός του 2013, δεκατεσσάρων (14) φορολογικών στοιχείων αξίας (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ), τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας) για αποκρυβείσες αξίες **άνω** των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυβείσες αξίες 1.219,51 €, 1.219,51 €, 2.048,82 €, 2.439,02 €, 2.770,73 €, 3.072,07 €, 3.636,05 €, 4.065,04 €, 5.861,79 €, 6.260,16 €, 6.341,46 €, 8.130,08 €, 8.536,59 € και 19.512,20 €, αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 1 παρ. 1 του ΚΦΑΣ, ήτοι συνολικό ποσό **18.778,26 €**.

5) Με την υπ' αριθμ.-/2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τρία (3) πρόστιμα, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. στ' ν. 4174/2013, ύψους 1.465,45 €, 1.505,89 € και 1.782,52 €, αντίστοιχα, λόγω μη έκδοσης, εντός του 2014, τριών (3) φορολογικών στοιχείων αξίας (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ), τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας) για αποκρυβείσες αξίες **τουλάχιστον** 5.000,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυβείσες αξίες 5.861,79 €, 6.023,57 € και 7.130,08 €, αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 1 παρ. 1 του ΚΦΑΣ, ήτοι συνολικό ποσό **4.753,86 €**.

6) Με την υπ' αριθμ.-/2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. θ' ν. 4174/2013, ύψους **3.500,00 €** λόγω μη έκδοσης, εντός του 2014, δεκατεσσάρων (14) φορολογικών στοιχείων αξίας (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ), τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας) για αποκρυβείσες αξίες **κάτω** των

5.000,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυβείσες αξίες 162,60 €, 406,50 €, 487,80 €, 605,18 €, 813,01 €, 813,01 €, 910,57 €, 1.009,98 €, 1.256,10 €, 1.500,00 €, 2.032,52 €, 2.414,77 €, 2.439,02 € και 3.252,03 €, αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 1 παρ. 1 του ΚΦΑΣ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως και όλως επικουρικώς τη μεταρρύθμιση, των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, που εφαρμόζεται στην επίδικη χρήση 2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, καθώς και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, καταρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι μέχρι 31.12.2019.

Άπασες όμως οι οριστικές πράξεις ελέγχου καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου του επιδόθηκαν την 07.01.2020, οπότε είχε εκπνεύσει η 5ετής προθεσμία νόμιμης επίδοσής τους.

2.) Παράνομη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης του αντικειμένου της εντολής ελέγχου και μη κοινοποίησής της.

Ειδικότερα, εν προκειμένω ο υπό κρίση έλεγχος στηρίζεται στην υπ' αριθμ./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, όπως προκύπτει από τις προσωρινές πράξεις. Αντιθέτως, στις οριστικές πράξεις προσδιορισμού μνημονεύεται η υπ' αριθμ./2019 εντολή μερικού ελέγχου, η οποία ουδέποτε του κοινοποιήθηκε.

3.) Μη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων με εντεταλμένο δικαστικό επιμελητή.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1188/2011 οι καταλογιστικές πράξεις φόρου ή προστίμου, στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000,00 €, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές, στην υπό κρίση όμως περίπτωση τέτοια επίδοση δεν έλαβε χώρα, αλλά αντ' αυτού οι επιδόσεις έγιναν από τον διενεργήσαντα τον έλεγχο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

4.) Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι υπάρχουν α) καταθέσεις που έλαβαν χώρα το 2013 και αφορούσαν εξόφληση τιμολογίων του 2012 (π.χ. τιμολόγιο Νο/2012 επ' ονόματι, το οποίο εξοφλήθηκε την 30.9.2013 με κατάθεση σε λογαριασμό που τηρεί στην), β) καταθέσεις που αφορούν τιμολόγια-αμοιβές της συνδικαιούχου των λογαριασμών Συμβολαιογράφου-..... κι έλαβαν χώρα το 2013, ενώ είχαν εκδοθεί το 2012 (π.χ. τιμολόγιο Νο/2012 επ' ονόματι που εξοφλήθηκε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην την 23.1.2013, γ) καταθέσεις μετρητών από αναλήψεις ποσών προηγούμενων ετών, που έγιναν για λόγους ασφάλειας λόγω της οικονομικής κρίσης και των ιδιαίτερα δυσμενών προβλέψεων για την οικονομία και την έξοδο από την Ευρωπαϊκή/Νομισματική Ένωση, και δ) μεταφορές ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών.

5.) Τα ποσά που καταλογίζονται από την κίνηση τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί ως συνδικαιούχος στην Ελβετία, και συγκεκριμένα ποσό 289.940,69 € για το 2013 και 67.299,97 € για το 2014, προέρχονται από σύμβαση δανείου στο εξωτερικό.

6.) Αναφορικά με το ποσό των 88.200,00 € που αφορά στην αγορά ποσοστού εξ αδιαιρέτου επί οριζόντιας ιδιοκτησίας στον, αρκεί η ανάγνωση τόσο του υπ' αριθμ./2014 προσυμφώνου όσο και του υπ' αριθμ./2014 συμβολαίου, από τα οποία προκύπτει ότι η κατάθεση των αναλογούντων χρηματικών ποσών έλαβε χώρα με αντίστοιχες καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του πωλητή.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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 (07.01.2020): «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 7 παρ. 3 ν. 4337/2015, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ.-...../2019 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (07.01.2020): «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 [...]) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012 [...]), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) [...]. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση [...] στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ.-...../2019 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (07.01.2020): «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας

από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «*Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.*»

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου πρώτου παρ. Δ' υποπαρ. Δ.2. παρ. 18 περ. β' ν. 4254/2014 προστέθηκαν στο άρθρο 72 παρ. 11 ν. 4174/2013 οι διατάξεις των εδ. γ' και δ', σύμφωνα με τις οποίες, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.01.2020): «*Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014 (07.04.2014): «*Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.*»

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

Επειδή, επικαλούμενα τα ως άνω κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κρίνουν παγίως (βλ. αντί άλλων υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης) ότι «*η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα [είναι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας], όπως αυτή ισχύει μετά την προσθήκη σε αυτήν τρίτου και τέταρτου*

εδαφίου με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η οποία αφενός περιέχει πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής, με την έκδοση, και όχι πλέον την κοινοποίηση, των φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου, προστίμων και αφετέρου υπάγει στη ρύθμιση αυτή και τις εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεις, παρατείνει εμμέσως το χρόνο παραγραφής της σχετικής αξιώσεως του Δημοσίου και, εφόσον καταλαμβάνει και χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου που εισάγει την παράταση έτους, ήτοι του νόμου 4254/2014, είναι ανίσχυρη, κατά τα ήδη κριθέντα [...] (ΣτΕ 1738/2017 Ολ.), ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για το λόγο ότι τροποποιεί αναδρομικώς σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις και το οποίο αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, που εφαρμόζεται στην επίδικη χρήση 2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, καθώς και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, καταρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι μέχρι 31.12.2019, άσπασες όμως οι οριστικές πράξεις ελέγχου καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου του επιδόθηκαν την 07.01.2020, οπότε είχε εκπνεύσει η 5ετής προθεσμία νόμιμης επίδοσής τους.

Επειδή, στο βαθμό που ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος αφορά στη φορολογία εισοδήματος παρέλκει η εξέτασή του, δεδομένου ότι μεταξύ των ως άνω προσβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεων δεν υφίσταται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ που να αφορά στο οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική χρήση 01.01.2013-31.12.2013). Στο βαθμό που ο ισχυρισμός αυτός αφορά, καθ' ερμηνεία του, και στο ΦΠΑ και στα πρόστιμα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως συνάγεται σαφώς από τα ως άνω κριθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αυτά εξειδικεύθηκαν περαιτέρω με την πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. αντί άλλων προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης), η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αυτή προστέθηκε το 2014 με το ν. 4254/2014 και ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.01.2020)) νομίμως, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καταλαμβάνει (αναδρομικά) αξιώσεις του Δημοσίου φορολογικής φύσης που έχουν γεννηθεί εντός της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 (ημερολογιακό έτος 2013) και συνεπώς κατά την ημερομηνία έκδοσης των ως άνω υπ' αριθμ./...../2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και υπ' αριθμ.-...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου διακόπηκε τόσο η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2859/2000 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει ΦΠΑ (και τις σχετικές προσαυξήσεις) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013, όσο και η κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ.-...../2019 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (07.01.2020)) σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 για το έτος 2013. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, στο βαθμό που αφορά, καθ' ερμηνεία του, στο ΦΠΑ και στα πρόστιμα, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.01.2020): «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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο **από τα γραφεία της** με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.01.2020): «Άρθρο 25: Είσοδος σε εγκαταστάσεις. 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου [...]. 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. 3. Ο **επιτόπιος** φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. [...]. 4. Η διάρκεια του **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί [...]. 5. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1167760 ΕΞ 2014/18.12.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την άμεση κοινοποίηση των εντολών ελέγχου και την παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [...] **σχετικά με την υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων.** [...] ...με το έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 επισημάνθηκε ότι, σε περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου, δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για τη φορολογία, τη φορολογική περίοδο ή την υπόθεση που αφορά ο φορολογικός έλεγχος. Στην πράξη έχει παρατηρηθεί ότι ο φορολογούμενος δεν λαμβάνει γνώση της εντολής ελέγχου άμεσα με την έκδοσή της αλλά με την έναρξη του ελέγχου και, σε πολλές περιπτώσεις, στο διάστημα που μεσολαβεί έχει υποβάλει εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές φορολογικές δηλώσεις, για τη φορολογική περίοδο που αφορά ο φορολογικός έλεγχος. Προκειμένου να αποκλειστεί στο μέλλον το φαινόμενο αυτό, θα πρέπει ο ελεγχόμενος φορολογούμενος να λαμβάνει άμεσα γνώση για την έκδοση εντολής ελέγχου, αφού ληφθούν υπόψη οι περιορισμοί της παραγράφου 2β' του άρθρου 23 του Ν.4174/2013. [...] Προκειμένου να αντιμετωπισθεί άμεσα το πρόβλημα με τις εντολές ελέγχου που έχουν εκδοθεί, δεν έχουν κοινοποιηθεί και δεν έχει γίνει έναρξη ελέγχου και να αποφευχθούν μετακινήσεις υπαλλήλων, αυτές θα κοινοποιούνται με συστημένη επιστολή της Φορολογικής Διοίκησης προς το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2, 3 και 5 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 [...]. Σημειώνεται ότι στην εν λόγω συστημένη επιστολή θα πρέπει, μεταξύ των άλλων, να αναγράφεται ρητά ότι από την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου η υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα. Τα ανωτέρω θα ισχύουν και για όσες εντολές εκδοθούν στη συνέχεια και μέχρι την υλοποίηση της εφαρμογής για την ηλεκτρονική κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η Φορολογική Διοίκηση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου. Α. Γενικά. 1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου **προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. [...] Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, **η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων** σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα: α. [...].

β. [...]. γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.χ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. [...]. 2. Σε περιπτώσεις που με αποφάσεις [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώνονται οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τυπικές πλημμέλειες και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση των αποφάσεων [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 4 της οικείας έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...επί του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε του κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμό/2019 εντολή ελέγχου παραπέμπουμε στη δεύτερη σελίδα των από 27/12/2019 εκθέσεων μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., Φ.Π.Α. και Φ.Ε., στην οποία ρητώς αναφέρεται η κοινοποίηση την 15/05/2019 [...] γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών, με συνημμένη την/2018 εντολή μερικού ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 2 των οικείων α) από 27.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, β) από 27.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ και γ) από 27.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών: «2. ΕΓΓΡΑΦΑ ΕΛΕΓΧΟΥ. 2.1 ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΑΜΕ: Την 15/05/2019 ημέρα Τετάρτη κοινοποιήσαμε στον ελεγχόμενο: [...] Την με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με συνημμένη την/2018 εντολή μερικού ελέγχου. [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων είναι παράνομη λόγω υπέρβασης του αντικειμένου της εντολής ελέγχου και μη κοινοποίησης της τελευταίας και ειδικότερα ότι εν προκειμένω ο υπό κρίση έλεγχος στηρίζεται στην υπ' αριθμ./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, όπως προκύπτει από τις προσωρινές πράξεις, ενώ αντίθετα στις οριστικές πράξεις προσδιορισμού μνημονεύεται η υπ' αριθμ./2019 εντολή μερικού ελέγχου, η οποία ουδέποτε του κοινοποιήθηκε.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς τόσο από το σκοπό όσο και ήδη από το γράμμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 23 παρ. 2 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.01.2020)), υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου στο φορολογούμενο και μάλιστα

πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας υφίσταται **μόνον επί επιτόπιου** ελέγχου, όχι και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης. Και, ενώ η απαίτηση του άρθρου 25 παρ. 1 ν. 4174/2013 για αναφορά της φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης και του είδους φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος επί του σώματος της εντολής ελέγχου (που πάντως δε συναρτάται, αυτή καθ' αυτή, με το κύρος της καταλογιστικής πράξης) ευλόγως αφορά στον επιτόπιο έλεγχο και μόνο, αφού μόνο στον επιτόπιο έλεγχο, που συνιστά, σε αντίθεση με τον έλεγχο από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, άμεση κρατική επέμβαση στην ιδιωτική (επαγγελματική ή/και προσωπική) σφαίρα του διοικουμένου, είναι απαραίτητο να προκύπτει σαφώς και άμεσα το είδος φορολογίας, ήτοι το φορολογικό αντικείμενο, στο οποίο αφορά ο έλεγχος, και η φορολογική περίοδος ή υπόθεση ως άμεσα συναρτώμενα με την καθ' ύλην αρμοδιότητα των (διοικητικών) οργάνων ελέγχου που εμφανίζονται στο φορολογούμενο πρόσωπο για έλεγχο, γι' αυτό και στον επιτόπιο έλεγχο η εντολή ελέγχου πρέπει να γνωστοποιείται στον ελεγχόμενο πριν από οποιαδήποτε ελεγκτική ενέργεια, στον έλεγχο από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και ειδικότερα γνωστοποίησης του ειδικότερου αντικειμένου του ελέγχου («είδος φορολογίας») και του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος (ελεγχόμενη «φορολογική περίοδος») -που πάντως επίσης δε συναρτάται, αυτή καθ' αυτή, με το κύρος της καταλογιστικής πράξης- υφίσταται **μόνον α) αφ' ης στιγμής είναι αναγκαία η συνεργασία του φορολογουμένου με το φορολογικό έλεγχο και για σκοπούς της συνεργασίας αυτής αφενός και β) για σκοπούς άσκησης όλων των νομίμων δικαιωμάτων του φορολογουμένου αφετέρου.** Στο πλαίσιο δε αυτό δεν είναι αντιφατικά ούτε **α) τα ως άνω διευκρινισθέντα με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1167760 ΕΞ 2014/18.12.2014 έγγραφο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών περί κοινοποίησης με συστημένη επιστολή των εντολών ελέγχου, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ εντολών ελέγχου που αφορούν σε έλεγχο από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης και εντολών ελέγχου που αφορούν σε επιτόπιο έλεγχο, αφού η υποχρεωτική αυτή κοινοποίηση θεσπίστηκε μόνο σε συνάρτηση με την εφαρμογή των (αρχικών) διατάξεων των άρθρων 18 εδ. β' και 19 παρ. 3 ν. 4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής τους,** ούτε πολύ περισσότερο **β) τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί υποχρεωτικής κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, αφού η υποχρεωτική αυτή κοινοποίηση θεσπίστηκε μόνο σε συνάρτηση με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής τους,** δεδομένου ότι πράγματι **για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών,** μετά την τροποποίησή τους με εκείνες του άρθρου 49 παρ. 4 ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν. 4512/2018, **παρίσταται εύλογη η υποχρεωτική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, διαφορετικά δε θα μπορούσαν να λειτουργήσουν πλήρως** οι νέες αυτές διατάξεις κι έτσι θα έμενε εν μέρει ανεκπλήρωτος ο σκοπός που ήθελε να πετύχει ο νομοθέτης με τη θέσπισή τους. Ο σκοπός δε αυτός εκπληρώθηκε στην υπό κρίση περίπτωση, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο προπαρατεθέν απόσπασμα από την οικεία έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής στις 15.5.2019 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την

κοινοποίηση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών με συνημμένη την/2018 εντολή μερικού ελέγχου, υπό το πρίσμα δε αυτό δεν ήταν επ' ουδενί υποχρεωτική η κοινοποίηση και της υπ' αριθμ./...../2019 τροποποιημένης μορφής της, αφού ο σκοπός που επιδιωκόταν με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τα ως άνω διευκρινισθέντα τόσο με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1167760 ΕΞ 2014/18.12.2014 έγγραφο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών όσο και -κυρίως- με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ήτοι η ενημέρωση του προσφεύγοντος περί της δυνατότητας που έχει να υποβάλει εκπρόθεσμες δηλώσεις με λιγότερες επαχθείς για τον ίδιο προσαυξήσεις/κυρώσεις, είχε ήδη εκπληρωθεί με την κοινοποίηση της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 6 ν. 3943/2011, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2019): «Οι καταλογιστικές εν γένει πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από τις φορολογικές [...] αρχές μπορεί να επιδίδονται στον υπόχρεο και στα πρόσωπα γενικώς στα οποία προβλέπεται η επίδοση τους με δικαστικούς επιμελητές. [...]. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται το είδος των παραπάνω πράξεων που επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές, ο τρόπος και ο χρόνος βεβαίωσης σε βάρος του υπόχρεου της δαπάνης για την επίδοση των σχετικών πράξεων, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1188/6.9.2011 (ΦΕΚ Β' 1993/8.9.2011) απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2019): «1) Καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από φορολογικές [...] αρχές στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές. 2) Οι πράξεις αυτές αφορούν φόρο εισοδήματος, φόρο προστιθέμενης αξίας, πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...], καθώς και οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή προστίμου, καθώς και εν γένει κάθε πράξης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) [...]. 3) Κατ' εξαίρεση, ιδιαίτερες πράξεις εκδοθείσες και αφορούσες τον ίδιο έλεγχο επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές εφόσον το ποσό τουλάχιστον μιας εξ αυτών υπερβαίνει το όριο της παραγράφου 1 της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1043/6.3.2018 (ΦΕΚ Β' 1002/21.3.2018) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών (με την οποία τροποποιήθηκε κατά τα ανωτέρω το χρηματικό όριο που προβλέπεται στο άρθρο 1 της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1188/2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2019): «1. [...]. 2. Η παρούσα απόφαση ισχύει για πράξεις που εκδίδονται από της δημοσιεύσεώς της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις δεν του κοινοποιήθηκαν με εντεταλμένο δικαστικό επιμελητή και ειδικότερα ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ.1188/2011 οι καταλογιστικές πράξεις φόρου ή προστίμου, στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000,00 €, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές, στην υπό κρίση όμως περίπτωση τέτοια επίδοση δεν έλαβε χώρα, αλλά αντ' αυτού οι επιδόσεις έγιναν από τον διενεργήσαντα τον έλεγχο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του ότι πάντως κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ήτοι κατά την ημερομηνία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2019), το προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1188/2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (όπως αυτή ίσχυε κατά το χρόνο αυτό) ελάχιστο ύψος καταλογιζόμενου με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης ποσού φόρου ή προστίμου, πάνω από το οποίο ήταν υποχρεωτική η επίδοση της πράξης αυτής στο πρόσωπο, στο οποίο αφορούσε, με δικαστικό επιμελητή, είχε αναπροσαρμοστεί στο 1.000.000,00 €, ήτοι σε ύψος πολύ μεγαλύτερο από αυτό που εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων, ούτε το ποσό των 300.000,00 € υπερέβαινε, κατά την ημερομηνία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, κανένα από τα επιβληθέντα με αυτές σε βάρος του ποσά, ώστε να τίθεται ζήτημα κοινοποίησης σ' αυτόν της σχετικής πράξης -και μαζί με αυτήν και όλων των υπολοίπων (άρθρο 1 παρ. 3 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1188/2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2019))- με δικαστικό επιμελητή κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1188/2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 38 της από 27.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών: «...

REC ID	ΧΡΗΣΗ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ - ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΠΟΣΟ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ
32199	2013			Καταθετικός	30/09/2013 00:00		24.000,00	ΠΕΛΑΤΗΣ ΤΟΥ ΕΚΔΙΔΕΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	24.000,00	2

[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 6 της οικείας έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...όπως προκύπτει και από τις σελίδες [...] 38 των επίδικων εκθέσεων ελέγχου, ο έλεγχος σε αντίθεση με τα όσα ο προσφεύγων ισχυρίζεται, έχει λάβει υπ' όψιν του τις καταθέσεις, τις οποίες αναφέρει, π.χ. τιμολόγιο Νο/2012 επ' ονόματι, το οποίο εξοφλήθηκε την 30-09-2013 σε τραπεζικό λογαριασμό της [...].»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **πρώτον**, ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι υπάρχουν καταθέσεις που έλαβαν χώρα το 2013 και αφορούσαν εξόφληση τιμολογίων του 2012 (π.χ. τιμολόγιο Νο/2012 επ' ονόματι, το οποίο εξοφλήθηκε την 30.9.2013 με κατάθεση σε λογαριασμό που τηρεί στην).

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει κατά το γενικό του μέρος να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει σε ποιες ακριβώς πιστώσεις των ελεγχθέντων τραπεζικών του λογαριασμών αναφέρεται και σε ποια τιμολόγια αφορούν αυτές, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί η βασιμότητα του ισχυρισμού του αυτού. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος και ειδικότερα κατά το γενικό αυτού μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, σ' ό,τι αφορά δε ειδικά στο ποσό ύψους 24.000,00 €, κατά το οποίο φαίνεται να πιστώθηκε στις 30.9.2013 ο τραπεζικός λογαριασμός με αριθμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην, το οποίο ο τελευταίος συναρτά με το υπ' αριθμ./2012 τιμολόγιό του προς την εταιρεία, από τα αναφερόμενα στα προπαρατεθέντα αποσπάσματα από την από 27.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και από την οικεία έκθεση απόψεων του ιδίου Προϊσταμένου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής συνάγεται σαφώς ότι το ποσό αυτό δεν προστέθηκε στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 ως εισόδημα αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994), εξάλλου δε μεταξύ των ως άνω προσβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεων δεν υφίσταται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦπ που να αφορά στο οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική χρήση 01.01.2013-31.12.2013). Για το λόγο αυτό, παρέλκει η εξέταση του ειδικότερου αυτού ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 11 της από 27.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών: «...»

REC ID	ΧΡΗΣΗ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ - ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΠΟΣΟ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ
28442	2013			Καταθετικός	23/01/2013 13:25		10.000,00	Η ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΕΙΝΑΙ ΤΕΤΟΙΑ ΠΟΥ ΣΗΜΑΙΝΕΙ ΟΤΙ ΕΙΝΑΙ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΘΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΟΥΜΕ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	10.000,00	2

[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 6 της οικείας έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...όπως προκύπτει και από τις σελίδες 11 [...] των επίδικων εκθέσεων ελέγχου, ο έλεγχος σε αντίθεση με τα όσα ο προσφεύγων ισχυρίζεται, έχει λάβει υπ' όψιν του τις καταθέσεις, τις οποίες αναφέρει, π.χ.

[...] τιμολόγιο/2012 επ' ονόματι, το οποίο εξοφλήθηκε την 23-1-2013 σε τραπεζικό λογαριασμό της [...].»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **δεύτερον**, ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι υπάρχουν καταθέσεις που αφορούν τιμολόγια-αμοιβές της συνδικαιούχου των λογαριασμών Συμβολαιογράφου-..... κι έλαβαν χώρα το 2013, ενώ είχαν εκδοθεί το 2012 (π.χ. τιμολόγιο Νο/2012 επ' ονόματι που εξοφλήθηκε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην την 23.1.2013.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει κατά το γενικό του μέρος να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει σε ποιες ακριβώς πιστώσεις των ελεγχθέντων τραπεζικών του λογαριασμών αναφέρεται και σε ποια τιμολόγια-αμοιβές της συνδικαιούχου των λογαριασμών Συμβολαιογράφου-..... αφορούν οι πιστώσεις αυτές, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί η βασιμότητα του ισχυρισμού του αυτού. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος και ειδικότερα κατά το γενικό αυτού μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, σ' ό,τι αφορά δε ειδικά στο ποσό ύψους 10.000,00 €, κατά το οποίο φαίνεται να πιστώθηκε στις 23.1.2013 ο τραπεζικός λογαριασμός με αριθμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην, το οποίο ο τελευταίος συναρτά με το υπ' αριθμ. /2012 τιμολόγιο της Συμβολαιογράφου-..... προς την εταιρεία, από τα αναφερόμενα στα προπαρατεθέντα αποσπάσματα από την από 27.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και από την οικεία έκθεση απόψεων του ιδίου Προϊσταμένου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής συνάγεται σαφώς ότι το ποσό αυτό δεν προστέθηκε στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 ως εισόδημα αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994), εξάλλου δε μεταξύ των ως άνω προσβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεων δεν υφίσταται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ που να αφορά στο οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική χρήση 01.01.2013-31.12.2013). Για το λόγο αυτό, παρέλκει η εξέταση του ειδικότερου αυτού ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Επειδή, περαιτέρω, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **τρίτον**, ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι υπάρχουν καταθέσεις μετρητών από αναλήψεις ποσών προηγούμενων ετών, που έγιναν για λόγους ασφάλειας λόγω της οικονομικής κρίσης και των ιδιαίτερα δυσμενών προβλέψεων για την οικονομία και την έξοδο από την Ευρωπαϊκή/Νομισματική Ένωση.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει σε ποιες ακριβώς πιστώσεις των ελεγχθέντων τραπεζικών του λογαριασμών αναφέρεται και με ποιες αναλήψεις ποσών προηγούμενων ετών συναρτώνται οι πιστώσεις αυτές, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί η βασιμότητα του

ισχυρισμού του αυτού. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τρίτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρους, να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **τέταρτον**, ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι υπάρχουν μεταφορές ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει σε ποιες ακριβώς πιστώσεις των ελεγχθέντων τραπεζικών του λογαριασμών αναφέρεται και από ποιους λογαριασμούς προέρχονται αυτές κατά μεταφορά, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί η βασιμότητα του ισχυρισμού του αυτού. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τέταρτό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι τα ποσά που καταλογίζονται από την κίνηση τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί ως συνδικαιούχος στην Ελβετία, και συγκεκριμένα ποσό 289.940,69 € για το 2013 και 67.299,97 € για το 2014, προέρχονται από σύμβαση δανείου στο εξωτερικό.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο (αποδεικτικό μέσο) που να τον αποδεικνύει (πλήρης απόδειξη), δεδομένου ότι δεν προσκομίζει π.χ. σύμβαση δανείου με βέβαιη χρονολογία ή σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, από το οποίο να προκύπτει, συνεκτιμωμένου αυτού και με λοιπά ενδεχομένως προσκομιζόμενα έγγραφα, ότι στα πλαίσια της εν λόγω σύμβασης ο προσφεύγων έλαβε τα ως άνω ποσά είτε ως οφειλέτης είτε ως δανειστής (αποπληρωμή/ επιστροφή δανείου). Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ./2019 αιτήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών για παροχή πληροφοριών (15.5.2019): *«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 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014: *«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»*

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων ση-μαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία δια-πιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχε-ρώς και **υποχρεούται**, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι **πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο**, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, **οφείλει**, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προ-δήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή** (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) **των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ.**

ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συ-νήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/ 1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παρα-βάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/ 2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ’ αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας

διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπό-θεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούτως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «1. [...]. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούτως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...]. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 108 της από 27.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών: «8. ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ. Ο ελεγχόμενος με το υπ' αριθμό συμβόλαιο αγόρασε στις 30/12/2014 αντί ποσού 255.000,00 ακίνητο και ποσοστού ιδιοκτησίας 70% και, σύμφωνα με το πιο πάνω συμβόλαιο, στις 16/6/2014 με την κατάρτιση του με αριθμό/2014 κατέβαλε το ποσό 94.000,00 κατ' αναλογία ιδιοκτησίας ($94.000,00 \times 70\% = 65.800,00$) και κατά τη σύνταξη του πιο πάνω συμβολαίου κατέβαλε το ποσό των 32.000,00 κατ' αναλογία ιδιοκτησίας ($32.000,00 \times 70\% = 22.400,00$). Από τον έλεγχο των χρεώσεων δεν διαπιστώσαμε να φαίνονται αντίστοιχες

χρεώσεις στους λογαριασμούς του ελεγχόμενου. Σύνολο ποσών 65.800,00 + 22.400,00 = 88.200,00»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στις σελ. 6-7 της οικείας έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Επί του ποσού των 88.200,00, το οποίο αφορά την αγορά ποσοστού εξ αδιαιρέτου επί οριζόντιας ιδιοκτησίας στον, παραπέμπουμε στην σελίδα 108 της εκθέσεως μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία ο ελεγχόμενος υποστήριξε ότι προκειμένου περί αγοράς ακινήτου κατά ποσοστό 70% έναντι αξίας 255.000 ευρώ, κατέβαλε στις 16/6/2014 ποσό 94.000 ευρώ και κατά την σύνταξη του εν λόγω συμβολαίου ποσό 32.000 ευρώ. Επί του εν λόγω ισχυρισμού του ελεγχόμενου ο έλεγχος δεν διαπίστωσε να φαίνονται αντίστοιχες χρεώσεις στους λογαριασμούς του. [...]»

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι αναφορικά με το ποσό των 88.200,00 €, που αφορά στην αγορά ποσοστού εξ αδιαιρέτου επί οριζόντιας ιδιοκτησίας στον, αρκεί η ανάγνωση τόσο του υπ' αριθμ./2014 προσυμφώνου όσο και του υπ' αριθμ./2014 συμβολαίου, από τα οποία προκύπτει ότι η κατάθεση των αναλογούντων χρηματικών ποσών έλαβε χώρα με αντίστοιχες καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του πωλητή.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί αυτό που έχει σημασία από νομικής άποψης αναφορικά με το ποσό των 88.200,00 € δεν είναι το σε τι αφορά αυτό, πράγμα που άλλωστε δεν αμφισβητεί ο υπό κρίση έλεγχος τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, αλλά η αιτία/πηγή προέλευσης του ποσού αυτού, το οποίο, από τη στιγμή που, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα προπαρατεθέντα αποσπάσματα από την από 27.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και από την οικεία έκθεση απόψεων του ιδίου Προϊσταμένου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν καταβλήθηκε με μεταφορά του ή κατόπιν ανάληψής του από τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων σε πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής ή της αλλοδαπής - αφού δεν διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο αντίστοιχη χρέωση ή αντίστοιχες χρεώσεις των ελεγχθέντων τραπεζικών του λογαριασμών-, συνάγεται ότι συνίστατο σε μετρητά που διέθετε ανά χείρας του ο προσφεύγων, των οποίων την πηγή προέλευσης δεν αποσαφήνισε στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου, με αποτέλεσμα να προστεθεί στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013 (πρβλ. και προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης)). Για το λόγο αυτό, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 06.02.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		27/12/2019	07/01/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	185.303,39 €

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
2	/.....	27/12/2019	07/01/2020	ΦΠΑ	01/01/2013 - 31/12/2013	32.445,95 €
3	/.....	27/12/2019	07/01/2020	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	15.386,49 €

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
4	-...	27/12/2019	07/01/2020	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013	22.778,26 €
5	-...	27/12/2019	07/01/2020	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015	01/01/2014 - 31/12/2014	4.753,86 €
6	-...	27/12/2019	07/01/2020	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ν. 4174/2013	01/01/2014 - 31/12/2014	3.500,00 €

και την επικύρωση των πράξεων αυτών.

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

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

A. ΦΕΦΠ

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	129.598,17 €*
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014	38.879,45 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	16.825,77 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>185.303,39 €</u>

* Σύμφωνα και με την επισήμανση στο σώμα της υπ' αριθμ. 498/27.12.2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕΦΠ.

B. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013

Διαφορά κύριου φόρου	16.017,94 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013)	16.428,01 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>32.445,95 €</u>

Φορολογική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014

Διαφορά κύριου φόρου	11.835,76 €*
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ 2014	3.550,73 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>15.386,49 €</u>

* Σύμφωνα και με την επισήμανση στο σώμα της υπ' αριθμ./...../2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, «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. [...]», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ.

Γ. Πρόστιμα**Έτος 2013**

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 συνολικού ποσού **22.778,26 €**.

Έτος 2014

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 συνολικού ποσού **4.753,86 €**.

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ν. 4174/2013 συνολικού ποσού **3.500,00 €**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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