



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1653

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) 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 28.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κατοίκου Κέρκυρας, οδός (έδρα γραφείου), κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου 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		28.12.2023	29.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	85.760,84 €
---	-------	------------	------------	-------------------	-------------------------	-------------

β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		28.12.2023	29.12.2023	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	37.192,13 €

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
3		28.12.2023	29.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017	100,00 €
4		28.12.2023	29.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2023 - 31/12/2023	250,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 28.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

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

7. Του υπ' αριθμ. πρωτ./21.4.2024 συμπληρωματικού εγγράφου (απάντησης) του προσφεύγοντος επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 28.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

Με την υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 50.763,63 €, πλέον 25.381,82 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας

της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2017 και 9.615,39 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 85.760,84 €, 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 των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 28.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσθείσας φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **65.809,99 €** και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») και συγκεκριμένα δαπανών που αφορούσαν στο σύνολό τους πληρωμές εξόδων υποθηκοφυλακείων, δηλαδή στην πραγματικότητα αποτελούσαν εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων και όχι επιχειρηματικές δαπάνες, συνολικού ύψους **57.556,21 €**, και

ήτοι τελικά με την προσθήκη εισοδημάτων συνολικού ποσού 123.366,20 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	13.197,57 €	136.563,77 €

II. ΦΠΑ

Με την υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 24.794,75 €, πλέον 12.397,38 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 37.192,13 €, 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».

Η διαφορά αυτή ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 28.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν αφενός οι φορολογητέες εκροές του επαγγέλματος του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές του επαγγέλματός του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **65.809,99 €** και αφετέρου οι φορολογητέες εισροές του επαγγέλματος του προσφεύγοντος κατά την ίδια περίοδο με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες

φορολογητέες εισροές του επαγγέλματός του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **36.142,97 €** λόγω του ότι αφορούσαν στο σύνολό τους πληρωμές εξόδων υποθηκοφυλακείων, δηλαδή στην πραγματικότητα αποτελούσαν εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων και όχι επιχειρηματικές δαπάνες, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	110.301,52 €	176.111,51 €	64.304,16 €	28.161,19 €

III. Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ

- 1) Με την υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ) ύψους 100,00 € λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία του φορολογικού έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 ΚΦΔ.
- 2) Με την υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ) ύψους 250,00 € λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθμ. πρωτ./17.5.2023 αίτημα του ιδίου Προϊσταμένου για παροχή πληροφοριών και στοιχείων εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 ΚΦΔ.

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:

- 1) Σφάλματα κατά τη διαδικασία του ελέγχου. Κυρίως, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω παντελούς αοριστίας του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.
- 2) Εσφαλμένες, αόριστες, ανακριβείς και αναιτιολόγητες οι ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕπ / επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
- 3) Ανάκληση τραπεζικού απορρήτου.
- 4) Παραβίαση προσωπικών δεδομένων.
- 5) Μη νόμιμη κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας – Παραγραφή.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών του.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την περίοδο διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, που ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου): «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 [...]**. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση **πλήρους επιτόπιου** ελέγχου, να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. **Κάθε άλλος επιτόπιος** φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή 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 10 παρ. 1 στ. α' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «α) Κάθε φυσικό [...] πρόσωπο [...] που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται **τα προσωπικά στοιχεία** του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου [...]. [...]. β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό [...], που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. [...]. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται **ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας**, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, καθώς και το καθεστώς Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος. γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11 παρ. 3 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται και χωρίς την υποβολή δήλωσης εγγραφής να αποδίδει Α.Φ.Μ. σε φορολογούμενο ή σε πρόσωπο που δεν τυγχάνει φορολογούμενος, εφόσον έχει στη διάθεσή της, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, **τα προσωπικά στοιχεία του [...]**: α) προκειμένου να βεβαιώσει ή και να εισπράξει απαιτήσεις κατά αυτού, β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 4174/2013 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3-4 και 7 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών («Διαδικασία και δικαιολογητικά απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης / Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): **Άρθρο 1: Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο - Αριθμός Φορολογικού Μητρώου.** Σε κάθε πρόσωπο, φυσικό [...], ημεδαπό ή αλλοδαπό, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τη φορολογική διαδικασία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα αυτού αποδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση ενιαίος και μοναδικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) [...]. **Άρθρο 3: Δήλωση Απόδοσης ΑΦΜ/Μεταβολής Ατομικών Στοιχείων Φυσικού Προσώπου Δικαιολογητικά.** 1. Για την απόδοση ΑΦΜ στα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση το έντυπο Δ210 «Δήλωση απόδοσης ΑΦΜ και μεταβολής ατομικών στοιχείων. Με το έντυπο αυτό, δηλώνονται: α) Τα προσωπικά στοιχεία του υπόχρεου ήτοι, Επώνυμο, Όνομα, Επώνυμο και Όνομα Πατέρα, Επώνυμο και Όνομα Μητέρας, ημερομηνία γέννησης, τόπος γέννησης στην Ελλάδα ή χώρα γέννησης στο εξωτερικό. β) Τα στοιχεία ταυτότητας του υπόχρεου ήτοι, είδος - αριθμός - ημερομηνία έκδοσης - εκδούσα αρχή. γ) Η υπηκοότητα, και η οικογενειακή του κατάσταση. δ) **Η πλήρης διεύθυνση κατοικίας** του και η ταχυδρομική θυρίδα, εφόσον υπάρχει. [...]. **Άρθρο 4: Δήλωση Έναρξης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας.** Τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα και εξαιρούνται από τη σύσταση τους στην Υπηρεσία Μίας Στάσης (ΥΜΣ) υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους. [...]. **Άρθρο 7: Δήλωση Μεταβολής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας.** 1. Τα πρόσωπα του άρθρου 4 της παρούσας υποχρεούνται να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση για τις μεταβολές που αφορούν στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, **τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων**, την έδρα ή το αντικείμενο της δραστηριότητας τους καθώς και τις λοιπές πληροφορίες, που παρασχέθηκαν, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-3 της υπ' αριθμ. Α.1185/23.11.2023 (ΦΕΚ Β' 6708/29.11.2023) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) («Καθορισμός διαδικασίας ταυτόχρονης απόδοσης Α.Φ.Μ. και κλειδαρίθμου σε φυσικά πρόσωπα»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «Με την παρούσα καθορίζεται η διαδικασία της απόδοσης ΑΦΜ και της ταυτόχρονης απόδοσης κλειδαρίθμου σε φυσικά πρόσωπα από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ. **Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής.** Κάθε φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή εξωτερικού, ανεξαρτήτου ηλικίας και δικαιοπρακτικής ικανότητας, που επιθυμεί να εγγραφεί στο Φορολογικό Μητρώο, υποβάλλει αίτημα απόδοσης

Α.Φ.Μ. [...]. Άρθρο 2: Όροι και προϋποθέσεις υποβολής αιτήματος. Δυνατότητα υποβολής αιτήματος για απόδοση Α.Φ.Μ. και κλειδαρίθμου έχουν: i. Τα ίδια τα ενδιαφερόμενα φυσικά πρόσωπα, ανεξαρτήτως φορολογικής κατοικίας, ή [...]. Άρθρο 3: Διαδικασία υποβολής αιτήματος. 1. [...]. 2. Ανεξαρτήτως της ιδιότητας, με την οποία εισέρχεται ένα πρόσωπο στην ειδική ψηφιακή εφαρμογή, απαιτείται, μετά την είσοδο στη συγκεκριμένη εφαρμογή, η συμπλήρωση της σχετικής ηλεκτρονικής αίτησης με τα στοιχεία του προσώπου για λογαριασμό του οποίου θα αποδοθεί ΑΦΜ και κλειδαρίθμος. Συγκεκριμένα, δηλώνονται: i. Τα προσωπικά στοιχεία του (επωνυμικά στοιχεία και στοιχεία γέννησης), ii. τα στοιχεία του ταυτοποιητικού του εγγράφου, iii. **τα στοιχεία επικοινωνίας του**, iv. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 [...] ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. 3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται [...]. 4. [...]. 5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. [...]. 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου, το οποίο αφορά η κοινοποίηση, και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. [...]. 7. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή [...] στους εκπροσώπους [...] ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής

δραστηριότητας. **Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους, και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους. 2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών [...]. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 52 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999, όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας τους [...] ή β) [...]. 2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας [...], όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο, προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «1. Για κάθε επίδοση το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. [...]. 3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο, στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. [...]. 4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2717/1999, όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 155 παρ. 1 και 2 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ν. 4125/1960, π.δ. 331/1985): «1. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση να καταθέσουν ως μάρτυρες και έχουν δικαίωμα να αρνηθούν όσοι κατέχουν αξίωμα ή ασκούν λειτουργήματα ή επάγγελμα, ως προς εκείνα τα θέματα που εξαιτίας της

ιδιότητάς τους αυτής τους τα έχουν εμπιστευτεί αν η φύση των θεμάτων αυτών, κατά την κρίση του δικαστηρίου, ή διάταξη νόμου, επιβάλλει την υποχρέωση της εχεμύθειας. Δημόσιοι υπάλληλοι εξετάζονται και για περιστατικά που καλύπτονται από το καθήκον της εχεμύθειας, μόνο όμως ύστερα από έγγραφη άδεια της προϊστάμενής τους αρχής και, αν έχουν αποχωρήσει από την υπηρεσία, της αρχής, στην οποία υπάγονται, όταν αποχώρησαν. 2. Δεν εξετάζονται ως μάρτυρες: α) [...], γ) δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή έχουν συμπράξει στην έκδοσή της με οποιονδήποτε τρόπο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «1. Αποκλείεται να εξεταστούν ως μάρτυρες: α) [...]. β) Όσοι κατέχουν αξίωμα ή ασκούν λειτουργήμα ή επάγγελμα, για όσα θέματα τους έχουν εμπιστευτεί λόγω της ιδιότητάς τους αυτής, εφόσον η φύση των θεμάτων τούτων, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, επιβάλλει την εχεμύθεια. Ο αποκλεισμός αυτός μπορεί να αρθεί αν το επιτρέψουν τόσο εκείνος που τους εμπιστεύτηκε το σχετικό θέμα όσο και αυτός, τον οποίο αφορά το αντίστοιχο απόρρητο. [...]. Αν πρόκειται για υπαλλήλους του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, ο αποκλεισμός μπορεί να αρθεί μόνο ύστερα από σχετική έγγραφη άδεια του οικείου Υπουργού ή του αρμόδιου οργάνου του νομικού προσώπου. γ) [...]. δ) Πρόσωπα που είναι δυνατόν να έχουν οποιοδήποτε συμφέρον από την έκβαση της δίκης. 2. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση και έχουν το δικαίωμα να αρνηθούν να εξεταστούν ως μάρτυρες: α) Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην περ. β της προηγούμενης παραγράφου, για όσα θέματα περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση του αξιώματος ή του λειτουργήματος ή του επαγγέλματός τους ή συνιστούν επαγγελματικό ή καλλιτεχνικό τους απόρρητο. β) Όσοι καλούνται να καταθέσουν για ζητήματα, τα οποία είναι δυνατόν να προκαλέσουν την ποινική δίωξη ή θίγουν την τιμή των ίδιων, των συζύγων τους ή συγγενών τους εξ αίματος έως το δεύτερο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1029/2015 εγκύκλιο του Γενικού Διευθυντή (ΓΔ) Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Με την ΣτΕ 1279/2000 είχε γίνει δεκτό ότι υπάλληλος της αρχής που εξέδωσε την προς επίδοση πράξη δεν μπορεί να παραστεί ως μάρτυρας οσάκις συντρέχει περίπτωση θυροκόλλησης του προς επίδοση εγγράφου (σχετ. άρθρο 155 παρ. 2 του Κώδικα Φορολ. Δικονομίας - Π.Δ. 331/1985). Λόγω μεταβολής του νομοθετικού πλαισίου (σχετ. άρθρο 183 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας - Ν. 2717/1999) η παράγραφος 6 της περίπτωσης Δ της ΠΟΛ.1249/2014 τροποποιείται ως εξής: «6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις

των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που δίδει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που δίδει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελεύθερα, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023): «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 τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η υπηρεσία ελέγχου δεν τήρησε την εκ του νόμου διαδικασία, με αποτέλεσμα οι θυροκολλήσεις να μην είναι νόμιμες και ως εκ τούτου έχουν σαν αποτέλεσμα οι εν λόγω πράξεις να είναι άκυρες και το δικαίωμα του Δημοσίου να έχει παραγραφεί, ειδικότερα δε ότι:

α) Το συμβολαιογραφείου του ήταν κλειστό λόγω αποχής των συμβολαιογράφων από τις 20.11.2023 έως και τις 08.01.2024 και για τον λόγο αυτό δεν έλαβε γνώση της θυροκόλλησης.

β) Η αναγραφόμενη ως διεύθυνση κατοικίας του είναι η διεύθυνση κατοικίας του υιού του και υπάρχει στο σύστημα του Μητρώου μόνο ως διεύθυνση αλληλογραφίας. Η πραγματική διεύθυνση κατοικίας του είναι άλλη, όπως προκύπτει και από τις αντίστοιχες φορολογικές του δηλώσεις τα τελευταία 35 χρόνια.

γ) Δεν έλαβε κανένα έγγραφο κατάθεσης στην Ελληνική Αστυνομία ή κάποιο αποδεικτικό κατάθεσης συστημένης επιστολής.

δ) Η υπηρεσία, κατά τη διαδικασία της θυροκόλλησης, σε όλες τις σχετικές εκθέσεις επίδοσης χρησιμοποιεί ως μάρτυρα πρόσωπο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας. Δηλαδή την επίδοση-θυροκόλληση τη διενεργούν δύο υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας.

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

α) Όπως προκύπτει από τις από 29.12.2023 οικείες εκθέσεις της αρμοδίου υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας περί επίδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων με αυτές, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 28.12.2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, οι πράξεις και οι εκθέσεις αυτές επιχειρήθηκε να παραδοθούν (και) στην (τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) διεύθυνση της επαγγελματικής εγκατάστασης / έδρας (του επαγγέλματος) του προσφεύγοντος (οδός), και συγκεκριμένα στον ίδιο τον προσφεύγοντα, ήτοι κατ' επιλογή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ ' ΚΦΔ (επίδοση διά φυσικής παράδοσης) τρόπου, πλην όμως, επειδή δε βρέθηκε στην εν λόγω διεύθυνση ο προσφεύγων (αλλά ούτε και κανένα άλλο πρόσωπο στην επαγγελματική εγκατάσταση / έδρα του επαγγέλματος του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα συνεργάτης ή υπάλληλος που να εργαζόταν στον ίδιο χώρο), θυροκολλήθηκαν στην επαγγελματική εγκατάσταση / έδρα του επαγγέλματός του και συγκεκριμένα στην ως άνω (τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) διεύθυνση της επαγγελματικής εγκατάστασής του / έδρας του επαγγέλματός του (οδός), ήτοι κατ' επιλογή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ ' ΚΦΔ τρόπου (θυροκόλληση).

β) Στην υπό κρίση περίπτωση, ορθά (νομίμως) επιχειρήθηκε η επίδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων με αυτές, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 28.12.2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διά (φυσικής) παραδόσεώς της, καταρχήν, στον προσφεύγοντα και τελικά διά θυροκολλήσεώς τους (αφού δε βρέθηκε ούτε ο προσφεύγων ούτε κανένα άλλο από τα προβλεπόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 52 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023) πρόσωπα στην επαγγελματική εγκατάσταση / έδρα του επαγγέλματος του προσφεύγοντος) δεδομένης της ημερομηνίας έκδοσής τους (στο όριο της 5ετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, στην οποία αυτές αφορούσαν, και να τις εκδώσει), κατά (νόμιμη) επιλογή, διαδοχικά, δύο εκ των προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 ΚΦΔ τρόπων και ειδικότερα εκείνων που θεωρήθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ως **προσφορότεροι** υπό το πρίσμα των ιδιαίτερων συνθηκών της υπό κρίση περίπτωσης (εν προκειμένω, των προβλεπόμενων από την περ. γ ' (επίδοση διά φυσικής παράδοσης και θυροκόλληση) διαδοχικά), αφού αυτοί ήταν οι προσφορότεροι τρόποι, προκειμένου να επιδοθούν εμπροθέσμως (ενόψει της επικείμενης τότε 5ετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, στην οποία, όπως προεκτέθηκε, αφορούσαν οι πράξεις αυτές και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου) τα έγγραφα αυτά, υπό αυτό δε το πρίσμα η θυροκόλληση, διενεργηθείσα με τον προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (29.12.2023)) τρόπο, ήτοι με επικόλληση των επιδοτέων εγγράφων εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονταν μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας (Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)), με σφραγίδα από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

και του προς ο η κοινοποίηση προσώπου (του προσφεύγοντος), διενεργήθηκε με (τον) νόμιμο τρόπο.

γ) Όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις αφενός των άρθρων 10 παρ. 1 στ. α' και 11 παρ. 3 ΚΦΔ και των σχετικών με αυτά άρθρων 1, 3-4 και 7 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/31.12.2013 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών και 1-3 της υπ' αριθμ. Α.1185/23.11.2023 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023)) και αφετέρου του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την περίοδο διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, που ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου) και του άρθρου 5 παρ. 2 ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2023)), συνδυαστικά ερμηνευόμενων, σκοπός της θέσπισης από το νομοθέτη της υποχρέωσης των φυσικών προσώπων να δηλώνουν στη Φορολογική Διοίκηση τη διεύθυνση της κατοικίας τους και (κατά περίπτωση) της επαγγελματικής εγκατάστασής τους / έδρας του επαγγέλματός τους και πλέον τα στοιχεία επικοινωνίας τους (που περιλαμβάνουν τη διεύθυνση κατοικίας τους, τη διεύθυνση της επαγγελματικής εγκατάστασής τους / έδρας του επαγγέλματός τους, τηλέφωνο επικοινωνίας και τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) είναι (i) η διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας επιτόπιου ελέγχου τους, κατά την κρίση των αρμοδίων οργάνων των ελεγκτικών υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και (ii) η διασφάλιση της δυνατότητας κοινοποίησης στα πρόσωπα αυτά, με φυσικό τρόπο, πράξεων και λοιπών εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης, που αποτελεί (η κοινοποίηση) την προϋπόθεση για την επέλευση των συνεπειών που συναρτώνται με τις πράξεις αυτές / τα έγγραφα αυτά.

Υπό αυτό το πρίσμα, τα φυσικά πρόσωπα είναι ελεύθερα να καθορίζουν, με τη σχετική δήλωσή τους προς τη Φορολογική Διοίκηση, κατά το δοκούν τη διεύθυνση της επαγγελματικής εγκατάστασής τους / έδρας του επαγγέλματός τους, όπως και τη διεύθυνση της κατοικίας τους, εν γνώσει τους πάντως των συνεπειών που συναρτώνται με τη δήλωσή τους αυτή και, κυρίως, φέροντας το βάρος της απουσίας τους από τη διεύθυνση αυτή. Επομένως, οι ως άνω περιγραφείσες, στον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ιδιαίτερες συνθήκες που, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, συνέτρεχαν στην περίπτωση του (αποχή των συμβολαιογράφων κατά το διάστημα 20.11.2023-08.01.2024) δεν αφορούν τη Φορολογική Διοίκηση, αλλά ανήκουν στη σφαίρα επιρροής και αποκλειστικής ευθύνης του προσφεύγοντος (δεδομένου μάλιστα ότι δε συνιστούν λόγο ανωτέρας βίας) και συνεπώς δεν επιδρούν κατά κανένα τρόπο στο κύρος της κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων με αυτές, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας δια θυροκόλλησης στη δηλωθείσα από αυτόν προς τη Φορολογική Διοίκηση επαγγελματική εγκατάστασή του / έδρα του επαγγέλματός του.

δ) Η θέση της νομολογίας ότι κατά την κοινοποίηση με θυροκόλληση απαγορεύεται να υπογράφει ως μάρτυρας υπάλληλος της φορολογικής αρχής είχε διατυπωθεί υπό την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ν. 4125/1960, π.δ. 331/1985) και συγκεκριμένα καθ' ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 155 παρ. 2 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 4 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Πλέον, υπό την ισχύ και καθ' ερμηνεία των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 183 και 55 παρ. 2 ν. 2717/1999

(Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), κατά την επίδοση με θυροκόλληση δεν απαγορεύεται να παραστεί ως μάρτυρας υπάλληλος της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη (βλ. και υπ' αριθμ./2013,/2013 και/2013 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου (3μ.)), κάτι που επιβεβαιώνεται και από τα ως άνω διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1029/2015 εγκύκλιο του ΓΔ Φορολογικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών. Επομένως, εσφαλμένα, ήτοι νόμω αβάσιμα, υπολαμβάνει ο προσφεύγων ότι κατά την κοινοποίηση με θυροκόλληση απαγορεύεται να υπογράψει τη σχετική έκθεση επίδοσης ως μάρτυρας υπάλληλος της φορολογικής αρχής.

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

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (29.12.2023): *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (29.12.2023): *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (29.12.2023): *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο*

φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. [...]. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (29.12.2023): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./28.12.2023 και/28.12.2023 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (29.12.2023): «Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν [...] τον προσδιορισμό φόρου [...], εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./28.12.2023 και/28.12.2023 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (29.12.2023): «Ο φορολογούμενος [...] καλείται εγγράφως [...] να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων [...] πριν την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις [...]**».

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. στ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1.

[...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι **διαδικαστικές παραβάσεις** σχετίζονται με τη **μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία**, και έχουν ως **στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης** [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. στ) Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές (παρ. 1 περ. ζ'). [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του (τον οποίο εξειδικεύει με το δεύτερο λόγο αυτής) ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, και συγκεκριμένα αυτός της προηγούμενης ακρόασης, λόγω της παντελούς αοριστίας του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ειδικότερα δε ότι:

α) Στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 28.12.2023 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου, στη σελ. 7 αυτής («Άρθρο 4: Επαληθεύσεις επί Εσόδων και Αγορών») αναφέρεται ότι η επαλήθευση διενεργήθηκε στα φορολογικά στοιχεία / συμβολαιογραφικά έγγραφα που συντάχθηκαν κατά το χρονικό διάστημα 01.12.2017-31.12.2017. Από το διασταυρωτικό έλεγχο προέκυψαν αποκλίσεις και συγκεκριμένα μη καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία εσόδων που αναγράφονται σε πίνακα (με στοιχεία Α/Α 1 έως 9, στον οποίο έχει αναλυτικά τους αριθμούς, την ημερομηνία του παραστατικού, τα στοιχεία της συμβολαιογραφικής υπηρεσίας και την αμοιβή) ποσού 80.625,50 € πλέον το ΦΠΑ 19.350,10 €. Η συγκεκριμένη διαδικασία επαλήθευσης είναι ανύπαρκτη στο υπ' αριθμ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου που του είχε κοινοποιηθεί, στο οποίο υπάρχει μόνο ο πίνακας προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτός αποτυπώνεται και στη σελ. 16 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου («Κεφάλαιο Έκτο: Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων»). Ο έλεγχος απλά σε δύο γραμμές αναφέρει ότι έγινε διασταυρωτικός έλεγχος για το έτος 2017 στα αντίγραφα των προσκομισθεισών συμβολαιογραφικών πράξεων, των δεδομένων του βιβλίου εσόδων, των καταστάσεων ΜΥΦ που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι και των τραπεζικών πιστώσεων και διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη συνολικού ύψους 65.809,99 € πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ συνολικού ύψους 15.794,40 € (από μη καταχώρηση ή ανακριβή καταχώρηση φορολογικών παραστατικών εσόδων).

Επομένως, ο ίδιος αδυνατεί να ελέγξει ακόμα και τα πιο απλά πράγματα, π.χ. από πού προκύπτει το ακριβές ποσό ΦΠΑ των εσόδων και των δαπανών.

Στο κοινοποιηθέν λοιπόν υπ' αριθμ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν αναφέρεται συγκεκριμένα και αναλυτικά με κάθε λεπτομέρεια ποιες είναι οι διαπιστώσεις (δεν περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη του ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τον προσδιορισμό του φόρου), σε τι ποσά αφορούν, σε ποια συμβόλαια αφορούν κ.λπ., κατά παράβαση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Η παντελής αοριστία του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτού. Επί της ουσίας αδυνατούσε να απαντήσει ή να αντικρούσει (σ)το σημείωμα αυτό.

β) Ομοίως, στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος («ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ. Άρθρο 10, παρ. 10.11, σελ. 11-13) αναφέρεται ότι δεν αναγνωρίζονται λογιστικές εγγραφές δαπανών ύψους 57.556,21 € που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 που αφορούν στο σύνολό τους πληρωμές εξόδων υποθηκοφυλακείου και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και είναι αναλυτικά όλες όσες αναγράφονται στον πίνακα των σελ. 12 και 13 (Α/Α 1 έως 66). Η συγκεκριμένη διαδικασία επαλήθευσης (ο πίνακας αυτός στο σύνολό του) είναι ανύπαρκτη στο υπ' αριθμ. 109/2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει, σ' ό,τι αφορά στις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, ενώ σ' ό,τι αφορά στις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./28.12.2023 και/28.12.2023 πράξεις επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Πράγματι, στο υπ' αριθμ./24.11.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας δεν παρατίθενται, με τρόπο εξειδικευμένο και συγκεκριμένο,

- (i) αφενός οι συμβολαιογραφικές πράξεις, τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών και οι τραπεζικές πιστώσεις που εξετάστηκαν διασταυρωτικά, ώστε να προκύψουν τελικά οι διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα (αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη) που είναι αποτυπωμένες με λεπτομέρεια στους σχετικούς πίνακες των συμπροσβαλλόμενων με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 28.12.2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου (σελ. 7 αμφοτέρων των εκθέσεων) και
- (ii) αφετέρου οι συγκεκριμένες δαπάνες/εισροές που κρίθηκε ότι αφορούσαν σε πληρωμές εξόδων υποθηκοφυλακείων και στην πραγματικότητα αποτελούσαν εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων και όχι επιχειρηματικές δαπάνες και οι οποίες είναι αποτυπωμένες με λεπτομέρεια στους σχετικούς πίνακες των συμπροσβαλλόμενων με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 28.12.2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου (σελ. 12-13 αμφοτέρων των εκθέσεων),

με αποτέλεσμα ο προσφεύγων να στερηθεί της δυνατότητάς του να ασκήσει **πλήρως** το κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος (όπως αυτή ίσχυε κατά

την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (29.12.2023)) δικαίωμά του σε ακρόασή του από τη (Φορολογική) Διοίκηση πριν την έκδοση και κοινοποίηση σε βάρος του πράξης καταλογιστικής φόρου, κατά παράβαση της διάταξης αυτής του Συντάγματος και των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 ΚΦΔ και της υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ίδια αυτή ημερομηνία), και συγκεκριμένα **κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου**, σχετικά με τη διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης αυτής καταλογιστικής (συνεπώς δυσμενούς) διοικητικής πράξης, **της ακρόασης του διοικουμένου επ' αυτής πριν την έκδοση και κοινοποίησής της σ' αυτόν.**

Για το λόγο αυτό, οι ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας πρέπει να ακυρωθούν λόγω **τυπικής πλημμέλειάς τους** και, συγκεκριμένα, λόγω **μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης** του προσφεύγοντος.

β) Όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./28.12.2023 και/28.12.2023 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (29.12.2023)), σε περίπτωση προστίμου που επιβάλλεται για διαδικαστική παράβαση, κατά την έννοια που έχει ο όρος αυτός σύμφωνα με τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα παράγραφο Ι 3 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του προσώπου, σε βάρος του οποίου πρόκειται να επιβληθεί το εν λόγω πρόστιμο· και αυτό είναι εύλογο, αφού στην περίπτωση αυτή δεν αποδίδεται υπαίτια συμπεριφορά στο πρόσωπο αυτό (παραβάτη) ούτε η σχετική πράξη εκδίδεται κατόπιν επιμέτρησης του προς επιβολή προστίμου σύμφωνα με τη βαρύτητα και τις συνθήκες τέλεσης της παράβασης, καθώς και τις λοιπές περιστάσεις που ασκούν τυχόν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους του προστίμου, ώστε να είναι υποχρεωτικό εξ αυτού του λόγου να κληθεί το εν λόγω πρόσωπο να εκφράσει τις απόψεις-αντιρρήσεις του σχετικά με το πρόστιμο αυτό και να έχει έτσι τη δυνατότητα να επηρεάσει τη λήψη της τελικής απόφασης από το αποφασίζον διοικητικό όργανο, αλλά το προβλεπόμενο πρόστιμο, επιβαλλόμενο λόγω μη τήρησης διαδικαστικής υποχρέωσης (εν προκειμένω, (i) το επιβληθέν με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία του φορολογικού έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 ΚΦΔ και (ii) το επιβληθέν με την υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθμ. πρωτ./17.5.2023 αίτημα του ιδίου Προϊσταμένου για παροχή πληροφοριών και στοιχείων εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 ΚΦΔ) και όχι ουσιαστικής υποχρέωσης, ήτοι της υποχρέωσης για έγκαιρη-εμπρόθεσμη, κατά νόμον, απόδοση του οφειλόμενου φόρου στο δημόσιο ταμείο, έχει ως στόχο

την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης και για το λόγο αυτό έχει καθοριστεί αντικειμενικά, ως ένα ενιαίο-αυτοτελές ποσό, χωρίς κλιμάκωση (εύρος μεταξύ μιας κατώτατης και μιας ανώτατης τιμής), χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη άλλοι παράγοντες, πολύ δε περισσότερο χωρίς να λαμβάνονται υπόψη υποκειμενικοί παράγοντες που θα επέβαλλαν επιμέτρηση του προς επιβολή προστίμου, με αποτέλεσμα να παρίσταται άσκοπο-αλυσιτελές να κληθεί να εκφράσει τις όποιες απόψεις-αντιρρήσεις του συναφώς το πρόσωπο, σε βάρος του οποίου πρόκειται αυτό να επιβληθεί, αφού δεν μπορεί να επηρεάσει τον τελικό προσδιορισμό του ύψους του, και συνεπώς να μην είναι εύλογο να πρέπει να τηρηθεί το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του -με την έννοια ότι θα ήταν υπερβολικό, θα ξεπερνούσε το σκοπό (*ratio legis*) του σχετικού θεσπισθέντος με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος, 6 παρ. 1 ν. 2690/1999 και 28 παρ. 1 ΚΦΔ δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει,

- σ' ό,τι αφορά στις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ. /28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ. /28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, ενώ
- σ' ό,τι αφορά στις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ. /28.12.2023 και /28.12.2023 πράξεις επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, δεδομένης της αποδοχής κατά τα ανωτέρω του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής σ' ό,τι αφορά στις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ. /28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθμ. /28.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας **παρέλκει** η εξέταση των **δεύτερου, τρίτου και τέταρτου** λόγων της, που αφορούν επίσης στις πράξεις αυτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 28.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

α) την αποδοχή της, σ' ό,τι αφορά στην κάτωθι πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1		28.12.2023	29.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017

και στην κάτωθι πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
2		28.12.2023	29.12.2023	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017

και την ακύρωση των πράξεων αυτών λόγω τυπικής πλημμέλειας και

β) την απόρριψή της, σ' ό,τι αφορά στις κάτωθι πράξεις επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3		28.12.2023	29.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017
4		28.12.2023	29.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2023 - 31/12/2023

και την επικύρωση των πράξεων αυτών.

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:

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ συνολικού ύψους **100,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

Φορολογική περίοδος 01.01.2023-31.12.2023:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ συνολικού ύψους **250,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./28.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

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.