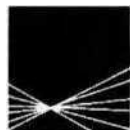




ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 25.07.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1004

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΑ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

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

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

4. Την από 04.04.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του '.....', με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού αριθ., κατά: **1)** της υπ' αριθ./02.03.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 [διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2012], του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, **2)** της υπ' αριθ./02.03.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 [διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2013], του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, **3)** της από 02.03.2023 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **4)** του υπ' αριθ. 26/1/23 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ.

ΑΤΤΙΚΗΣ, 5) του από 17/1/23 αιτήματος παροχής πληροφοριών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 04.04.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του '.....', με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./02.03.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 [διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2012], του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 67.922,45 €, πλέον 34.501,61 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.543,10 €, και συνολικά 109.047,45 €.

2) Με την υπ' αριθ./02.03.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 [διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2013], του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 5.203,32 €, πλέον 2.601,61 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 661,29 €, και συνολικά 8.466,12 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντα, σύμφωνα με την υπ' αριθ./16-11-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε βάσει της από 02.03.2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία για τα οικονομικά έτη 2013 & 2014 [διαχειριστικές χρήσεις 2012 & 2013] θεωρείται προσαύξηση της περιουσίας από καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της αλλοδαπής, η οποία λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ανά χρήση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94.

Ο φορολογικός έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, καθώς και το με αριθ. πρωτ./14.02.2023 υπόμνημα του προσφεύγοντα μετά το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα, τα οποία αναλύονται ως κατωτέρω:

Προσαύξηση περιουσίας {άρθρο 48§3 ν. 2238/1994}

1.οικονομικό έτος 2013 [διαχειριστική χρήση 2012]

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	IBAN	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	VALUE	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΙΣΟΤΙΜΙΑ με €	ΠΙΣΤΩΣΗ €
------------	------	-----------	-------	---------	---------	---------------	-----------

13/1/2012		.....	13/1/2012	8.166,02	€		8.166,02
10/2/2012		.....	10/2/2012	49.473,68	€		49.473,68
22/3/2012		.....	20/3/2012	94.352,50	CHF	1,2059	78.242,39
22/3/2012		.....	20/3/2012	22.173,50	CHF	1,2055	18.393,61
12/4/2012		.....	12/4/2012	8.173,81	€		8.173,81
26/4/2012		.....	26/4/2012	5.361,95	CHF	1,2016	4.462,34
ΣΥΝΟΛΟ 2012							166.911,85

2. οικονομικό έτος 2014 [διαχειριστική χρήση 2013]

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	IBAN	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	VALUE	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΙΣΟΤΙΜΙΑ με €	ΠΙΣΤΩΣΗ C
12/2/2013		31/12/2012	100	CHF	1.2328	81,12
12/2/2013		31/12/2012	800	CHF	1.2328	648,93
12/2/2013		31/12/2012	20,5	CHF	1.2328	16,63
22/2/2013		20/2/2013	2.996,80	CHF	1,2212	2.453,98
22/2/2013		20/2/2013	13.229,20	CHF	1,2212	10.832,95
28/3/2013		28/3/2013	2.105,55	CHF	1,2195	1.726,57
8/2/2013		8/2/2013	7,17	€		7,17
ΣΥΝΟΛΟ 2013							15.767,34

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκαν η από 02.03.2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και εκδόθηκαν στο όνομα του προσφεύγοντα, οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις, οικονομικών ετών 2013 & 2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

"1. Νομικές πλημμέλειες και ακυρότητα της προδικασίας. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Αοριστία του σημειώματος και της έκθεσης ελέγχου. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

2. Σε κάθε περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν άκυρες και διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των ένδικων πράξεων έχει παραγραφεί.
3. Αυθαίρετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.
4. Επί του πρόσθετου φόρου.
5. Επί της έκτακτης Εισφοράς.
6. Η έκθεση ελέγχου στερείται αιτιολογίας.
7. Αυθαίρετες εγγραφές στο taxis. ”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4987/2022 [Κ.Φ.Δ.] ορίζεται ότι: **1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ”**

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. ‘ 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 ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4987/2022 [Κ.Φ.Δ.] ορίζεται ότι: "1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργάσιμων 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, με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: "1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.....8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιοσδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη."

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 [Κ.Φ.Δ.] συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε

σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Πολλώ δε μάλλον η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να αφορά προπαρασκευαστικές πράξεις του ελέγχου που εκδίδονται στα πλαίσια συγκέντρωσης πληροφοριών της υπό κρίση υπόθεσης.

Επειδή, στοιχείο της προϋπόθεσης του παραδεκτού, σχετικό με τη φύση της πράξης ως διοικητικής, είναι η άσκηση δημόσιας εξουσίας με την πράξη, δηλαδή, η θέσπιση κανόνα δικαίου, ατομικού (με την ατομική πράξη) ή απρόσωπου (με την κανονιστική πράξη), για την ικανοποίηση συγκεκριμένου δημόσιου σκοπού, στο πλαίσιο μιας έννομης σχέσης που προβλέπεται από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου (ΣΕ 3588/1987, λειτουργικό κριτήριο), με μόνη τη βούληση του διοικητικού οργάνου, που διατυπώνεται στην πράξη και συνακόλουθα, η εκτελεστότητα της πράξης (ανωτ. αριθ. 93 και 104).

Συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως πράξεις των διοικητικών οργάνων, που στερούνται εκτελεστότητας, επειδή δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι ασφάλειας δικαίου (ΣΕ 147/2002). Οι κυριότερες από τις πράξεις αυτές είναι:... δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις προς αυτούς. ... στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, . (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος II, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15^η Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4987/2022 [Κ.Φ.Δ.] ορίζεται ότι: *1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό. "*

Επειδή, εκ των ανωτέρω, λαμβανομένων υπόψη συνδυαστικά προκύπτει με σαφήνεια ότι απαραδέκτως προσβάλλεται η από 02.03.2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, το υπ' αριθ. /26-1-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. /17-1-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14

ν.4987/2022 με ενδικοφανή προσφυγή στα πλαίσια της ειδικής διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 63 ΚΦΔ, καθόσον το προσβαλλόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων, εκδόθηκε για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου ενώ το Αίτημα Παροχής Πληροφοριών εκδόθηκε προκειμένου να γνωστοποιηθούν στη φορολογική αρχή στοιχεία από τον προσφεύγοντα. Αμφότερα στερούνται εκτελεστότητας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΚΦΔ, ενώ επιπλέον δεν επιφέρουν έννομα αποτελέσματα σε βάρος του προσφεύγοντα. Επίσης και η έκθεση ελέγχου, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και δεν εντάσσεται στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθμό/16-11-2022 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994, ύστερα από τη διαβίβαση της Πληροφοριακής Έκθεσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ..... ΕΞ 2022/26-7-2022. Η ανωτέρω διαβιβασθείσα έκθεση, η οποία απεστάλη στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ από τη Δ.Ο.Υ Κηφισιάς (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ Κηφισιάς/2-8-2022) στην οποία αρχικώς είχε αποσταλεί και έλαβε αριθ. πρωτ. 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ/21-9-2022, προέκυψε κατόπιν της διαβίβασης στην ΥΕΔΔΕ Αττικής του με αριθ. πρωτ. ΔΟΣ ΕΞ 30-3-2022 ΕΜΠ εγγράφου του Γ' Τμήματος Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων που περιείχε πληροφορίες από τις φορολογικές αρχές της Ελβετίας για τη σχέση του προσφεύγοντα με την αλλοδαπή εταιρεία καθώς και κινήσεις των λογαριασμών που τηρεί στην Ελβετία.

Επειδή, η φορολογική αρχή της Ελβετίας βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής κατ' εφαρμογή της ΣΑΔΦ Ελλάδας και Ελβετίας έστειλε στοιχεία στην ΥΕΔΔΕ Αττικής τα οποία περιήλθαν σε γνώση της δυνάμει του εγγράφου με αριθ. πρωτ. ΔΟΣ/30-03-2022 που απέστειλε το Τμήμα Διοικητικής Συνεργασίας της Διεύθυνσης Διεθνών Σχέσεων μετά την αίτηση με αριθ. πρωτ. /2-10-2021.

Σύμφωνα δε, με το ως άνω έγγραφο, "Ο κ. ήταν δικαιούχος της τραπεζικής σχέσης Νο που κατείχε η εταιρεία, με την οποία συνδεόταν ο IBAN CH (προηγούμενη σχέση Νο, IBAN CH), με επισυναπτόμενο αντίγραφο της τραπεζικής σχέσης, η οποία έκλεισε στις 24 Μάϊου 2013.

Ο τραπεζικός λ/σμός με αρ. δεν αντιστοιχεί σε κανένα λ/σμό με την

Ο κ. δεν ήταν κάτοχος ή πραγματικός δικαιούχος ή εξουσιοδοτημένος υπογράφων σε κανένα άλλο λ/σμό-προϊόν στην (.....) SA."

Ως προς τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν του έχει κοινοποιηθεί η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ούτε οι εντολές ελέγχου που αναφέρονται στην έκθεση. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι στην έκθεση ελέγχου και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αναφέρεται λανθασμένα ως διεύθυνση κατοικίας του η οδός ενώ το ορθό είναι ότι κατοικεί στη Λεωφόρο

..... και πιθανόν οι ανωτέρω κοινοποιήσεις να έχουν γίνει λανθασμένα στην οδό

Ως εκ τούτου, υποστηρίζει ο προσφεύγων η παράλειψη γνωστοποίησης των βασικών εγγράφων έναρξης της φορολογικής διαδικασίας προσβάλλει το συνταγματικά

κατοχυρωμένο δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης και η μη τήρησή της άγει σε ακυρότητα των πράξεων που θα εκδοθούν. Ακόμα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει αοριστία της έκθεσης ελέγχου και δημιουργείται σύγχυση για τον χρόνο έναρξης και το αντικείμενο του ελέγχου με ελεγκτικές επαληθεύσεις προηγούμενων ετών που περιέχονται στην από 21-12-20 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί πλημμελειών κατά το στάδιο της προδικασίας που επηρεάζουν το κύρος των εκδοθεισών πράξεων είναι αόριστοι, αναληθείς και αβάσιμοι καθώς καθ' όλη τη διάρκεια του διενεργηθέντος ελέγχου η αρμόδια ελεγκτική αρχή σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας προέβη σε όλες τις προβλεπόμενες στο νόμο και τις εκδοθείσες εγκυκλίους διαδικαστικές ενέργειες ενώ επιπλέον, στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης χορήγησε στον προσφεύγοντα όλα τα αιτηθέντα από αυτόν στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΑ 1073/2018, με Θέμα: Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 297 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2108 [Α' 5] αναφορικά με τη τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013[Κ.Φ.Δ. Α' 170].

"Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοίμορφη 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 7 έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). 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.....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. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας

δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του. 2. ... 3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου. 4. Με τις εντολές διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικός έλεγχος), που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. ή οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογούμενου, εφόσον υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, να έχει τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι εν τω μεταξύ δεν κοινοποιήθηκε άλλη εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση. 5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. 6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.
.....”

Επειδή, από τις παραπάνω προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση ελέγχου προβλέπεται η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου καθώς και της σχετικής γνωστοποίησης για οικειοθελή υποβολή δήλωσης εκπρόθεσμων δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τον φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης, η αρμόδια ελεγκτική αρχή [3° ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ] απέστειλε με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2022 έγγραφο, την υπ' αριθ. /16-11-2022 εντολή ελέγχου, ενώ παράλληλα με το ίδιο έγγραφο γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα τη δυνατότητα υποβολής εκ μέρους του εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογικές χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018. Η ανωτέρω

γνωστοποίηση απεστάλη με συστημένη επιστολή (RE GR), ως εκ τούτου θεωρείται ότι η κοινοποίηση συντελέστηκε νομίμως, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 του ν.4987/2022, μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ημερών από την αποστολή της. Τέλος, θα πρέπει να διευκρινιστεί, καθώς ο προσφεύγων υποστηρίζει ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων και των προπαρασκευαστικών αυτών εγγράφων εξαιτίας λανθασμένης αναγραφής σε αυτές της διεύθυνσης κατοικίας του, ότι η ανωτέρω γνωστοποίηση της υπηρεσίας μας απεστάλη στη δηλωθείσα στην φορολογική αρχή διεύθυνση κατοικίας του, ήτοι-, ΤΚ Κατά συνέπεια ουδέν ελάττωμα εχώρησε κατά την έκδοση της σχετικής γνωστοποίησης και κοινοποίηση αυτής μαζί με τη συνημμένη εντολή ελέγχου. Ως εκ τούτου εντελώς αβασίμως ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ουδέποτε του γνωστοποιήθηκε η εντολή ελέγχου και η δυνατότητά του για υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων.

Επιπλέον, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, εξέδωσε και κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ2023/17-1-2023 Αίτημα παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 ΚΦΔ, με το οποίο αφού τον καλούσε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου διευκρινίσεις για ορισμένες πρωτογενείς τραπεζικές καταθέσεις, του γνωστοποιούσε παράλληλα στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ότι μπορεί να αιτηθεί και παραλάβει το ηλεκτρονικό αρχείο του φακέλου του. Επομένως, ουδόλως αποστερήθηκε ο προσφεύγων του δικαιώματός του να έχει πρόσβαση στα προπαρασκευαστικά έγγραφα του φακέλου του που τον αφορούν και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του ότι δεν του κοινοποιήθηκαν προπαρασκευαστικά και εναρκτήρια του ελέγχου έγγραφα θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 79 παρ. 5 του Ν. 2717/1999 [Κ.Δ.Δ.], ορίζεται, ότι: "5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης"

Επειδή, σύμφωνα με τον φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης, τόσο οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ. και/2023 Οριστικές πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, όσο και η υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2022 Γνωστοποίηση του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναγράφουν ως διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα ορθώς τη δηλωθείσα στο taxisnet: «....., ΤΚ, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να τεθεί ζήτημα εγκυρότητας των προσβαλλόμενων. Ομοίως, όμως, δεν μπορεί να τεθεί και ζήτημα εγκυρότητας της κοινοποίησης του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2023 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών της ως άνω υπηρεσίας, όπου εκ παραδρομής ως διεύθυνση του προσφεύγοντα ανεγράφη η «.....» αντί του «.....», καθώς αφενός η κοινοποίηση του εγγράφου αυτού πραγματοποιήθηκε ηλεκτρονικά αναρτήσεως στην προσωπική θυρίδα του προσφεύγοντα στο taxisnet, αφετέρου ο προσφεύγων όντως έλαβε

γνώση αυτής καθώς υπέβαλε στην υπηρεσία το υπ' αριθ. πρωτ./24-1-2023 Υπόμνημα επί του από 17-1-2023 Αιτήματος παροχής Πληροφοριών. Τέλος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ουδεμία βλάβη που δεν μπορεί να αντί κατασταθεί παρά μόνο με την ακύρωση των

προσβαλλομένων επικαλείται και αποδεικνύει ο προσφεύγων.

Κατά συνέπεια, όλοι οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλομένων εξαιτίας μη νόμιμης αναγραφής της διεύθυνσης κατοικίας του και μη ορθής κοινοποίησης των εγγράφων του ελέγχου απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *“το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του* Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *”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 προφορικώς, 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, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013).

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 2.5.2014 έγγραφο της Α/νσης Ελέγχων διευκρινίζεται, ότι: *“Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και 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, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός 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 τη 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 ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο”

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε η αρμόδια ελεγκτική αρχή, εξέδωσε και νομίμως κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./26-1-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τους υπ' αριθ. 11/1/2023 και 11/2/2023 Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ο προσφεύγων πράγματι έλαβε γνώση αυτών αφού εντός της τεθείσας προθεσμίας των 20 ημερών υπέβαλε τις με αριθ. πρωτ./14-2-2023 Έγγραφες Απόψεις του επ' αυτού. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά την επικαλούμενη σύγχυση με τον προγενέστερο διενεργηθέντα έλεγχο του προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, ο σχετικός ισχυρισμός είναι εντελώς αβάσιμος, και αναπόδεικτος καθώς σε κανένα σημείο της συμπροσβαλλόμενης από 2-3-2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής δεν γίνεται αναφορά στον προηγούμενο έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, ώστε να μπορεί να τεθεί θέμα συγχύσεως με αυτόν.

Ως προς τον 2^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν άκυρες καθώς το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου των οικονομικών ετών 2013 και 2014 έχει υποπέσει σε παραγραφή ενώ σε καμία περίπτωση δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία που παρεκτείνουν την πενταετή προθεσμία παραγραφής. Ακόμα, η ελεγχόμενη χρήση 2012 έχει περαιωθεί.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4987/2022 [περί Κ.Φ.Δ.], ορίζουν, ότι:

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

‘11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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.

Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν 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, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

”2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά

ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ”

Άρθρο 84. Παραγραφή

”1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, 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.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.”

Επειδή, στην Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1194/2017 με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ’ εφαρμογή των διατάξεων της περ. α της παρ.2 του άρθρ.68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων στην παρ.4 της οποίας αναφέρεται ότι:

”4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές

κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής και αφετέρου διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά”.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε, περιήλθαν στη φορολογική διοίκηση συμπληρωματικά στοιχεία κατόπιν της διαβίβασης του με αριθ. πρωτ. ΔΟΣ Γ/30-3-2022 ΕΜΠ εγγράφου του Γ’ Τμήματος Διοικητικής Συνεργασίας της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων σχετικά με τη σχέση του προσφεύγοντα με την αλλοδαπή εταιρεία, καθώς και τις κινήσεις των λογαριασμών του σε τράπεζα της Ελβετίας. Ειδικότερα, κατόπιν της διαβίβασης του ανωτέρω εγγράφου προέκυψε ότι: «Ο κ. ήταν δικαιούχος της τραπεζικής σχέσης Νο που κατείχε η εταιρεία, με την οποία συνδεόταν ο IBAN, ”, στοιχείο

που δεν μπορούσε να έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής αλλά προέκυψε μόνο κατόπιν διαβίβασης των σχετικών πληροφοριών από τις φορολογικές αρχές της Ως εκ τούτου, και καθώς το υπ’ αριθ. πρωτ. ΔΟΣ/30-3-2022 ΕΜΠ έγγραφο διαβιβάστηκε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής μετά τη λήξη της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της διοίκησης για την κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου των οικονομικών ετών 2013 και 2014 (που συμπληρώθηκε 31-12-2018 και 31-12-2019 αντίστοιχα), νομίμως η προθεσμία παρατάθηκε σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 στη δεκαετία από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθεί η οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ως εκ τούτου, νομίμως εκδόθηκαν στις 2-3-2023 και επιδόθηκαν στις 6-3-2023 οι προσβαλλόμενες υπ’ αριθ. και/2023 Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2014 και 2013 αντίστοιχα καθώς το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3° λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, η φορολογική αρχή αυθαίρετως χαρακτήρισε μια σειρά καταθέσεων του ως πρωτογενείς και ως εκ τούτου αυθαίρετα προέβη σε εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του 2238/1994 και σε καταλογισμό εισοδήματος από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 48. Εισόδημα και απόκτηση του

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

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

"... 3) Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, 4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιοσδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5) Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... 7) Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 9) Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.. 11) Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 12) Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος".

Επειδή στην ΠΟΑ 1175/16.11.2017 με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: "1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του

άρθρου 21 του ν.4172/2013. στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα

από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

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

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.: «(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) - Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος -

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται, ότι: 'Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της

απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ”

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι στις κάτωθι κινήσεις του τραπεζικού του λογαριασμού, πρόκειται αφενός περί χρεοπιστώσεων εντός του ίδιου λογαριασμού μηδενικού αποτελέσματος (α' πίνακας) αφετέρου σε καταβολή φόρων (β' πίνακας) και κατά συνέπεια δεν μπορεί να αποτελούν φορολογητέο εισόδημα:

ΠΙΝΑΚΑΣ Λ/ΣΜΩΝ ΤΗΣ με δικαιούχο τον							
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	IBAN	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	VALUE	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΙΣΟΤΙΜΙΑ με€	ΠΙΣΤΩΣΗ €
12/2/2013	31/12/2012	100	CHF	1,2328	81,12
12/2/2013	31/12/2012	800	CHF	1,2328	648,93
12/2/2013	31/12/2012	20.5	CHF	1,2328	16,63
8/2/2013	8/2/2013	7.17	€		7,17

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΟΣΜΩΝ ΤΗΣ ISF SA με δικαιούχο τον ΚΟΡΤΕΣΗ ΜΙΧΑΗΛ							
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	IBAN	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	VALUE	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΙΣΟΤΙΜΙΑ με€	ΠΙΣΤΩΣΗ €
22/3/2012	20/3/2012	94.352,50	CHF	1.2059	78.242,39
22/3/2012	20/3/2012	22.173,50	CHF	1,2055	18.393,61
26/4/2012	26/4/2012	5.361,95	CHF	1,2016	4.462,34
22/2/2013	20/2/2013	2.996,80	CHF	1,2212	2.453,98
22/2/2013	20/2/2013	13.229,20	CHF	1,2212	10.832,95
28/3/2013	28/3/2013	2.105,55	CHF	1,2195	1.726,57

Επειδή, οι ίδιοι ως άνω ισχυρισμοί είχαν προβληθεί και ενώπιον του φορολογικού ελέγχου, ο οποίος τους απέρριψε καθώς αφενός "...οι λογιστικές χρεωπιστώσεις/μετατροπές του συναλλάγματος" δεν ταυτοποιούνται, αφετέρου ο ισχυρισμός ότι "...οι αδιευκρίνιστες

πρωτογενείς καταθέσεις αναφέρονται σε ποσά διοικητικών υπηρεσιών και αυτοδιοικητικών οργανισμών" δεν γίνεται αποδεκτός καθώς δεν προσκομίζονται τα αναγκαία εκείνα

τεκμήρια που να αποδεικνύουν τον λόγο της επιστροφής, τί αφορούν και πως έχουν εκκαθαρισθεί.

Επειδή, ο προσφεύγων θα έπρεπε να αποδείξει την τελική ροή της επιστροφής του ποσού αυτού, ήτοι πως αυτό ανέκυψε, αν αρμοδίως έχει φορολογηθεί, από ποια δραστηριότητα προέκυψε ώστε να τύχει της ειδικής αξιολόγησης της Φορολογικής Διοίκησης στο πεδίο της αποφυγής διπλής φορολογίας. Δηλαδή για την πλήρη αξιολόγηση τυχόν προσκομισθέντος πιστοποιητικού από τις Ελβετικές Αρχές έπρεπε αυτό να συνοδεύεται από τον προσφεύγοντα με πλήρη αιτιολόγηση και σχετικά υποστηρικτικά έγγραφα.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο προσφεύγων δεν υπέδειξε, ως όφειλε, στη φορολογική αρχή την αληθή πηγή ή αιτία προέλευσης των ως άνω ποσών καθώς και αν νομίμως έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, τα οποία η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως εισόδημα του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994.

Εξάλλου, ούτε και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προβαίνει σε σαφή αιτιολόγηση της προέλευσής του παρά μόνο επικαλείται αορίστως ότι *«πρόκειται εμφανέστατα περί χρεοπιστώσεων εντός του ίδιου λογαριασμού»* και ότι *«εκ της ίδιας της αιτιολογίας των πιστώσεων που μου χορηγήθηκαν από την υπηρεσία σας προκύπτει ότι τα ποσά αυτά αφορούν σε ποσά φόρων»*.

Επομένως, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αόριστος, αβάσιμος και αναπόδεικτος, αφού δε συνοδεύεται με την υποβολή των κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων που θα μπορούσαν να τεκμηριώσουν επαρκώς τους ισχυρισμούς του προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών.

Επειδή, ο προσφεύγων αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου περί πρωτογενών καταθέσεων και αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, επικαλούμενος αδυναμία συγκέντρωσης στοιχείων από την πλευρά του μέσα στις σύντομες προθεσμίες που του τέθηκαν από τον έλεγχο και ζητώντας να του χορηγηθεί επιπλέον προθεσμία συγκέντρωσης στοιχείων. Ωστόσο, αφενός από τα ήδη προσκομισθέντα εκ μέρους του στοιχεία από την ελβετική τράπεζα δε βεβαιώνεται από την αλλοδαπή τράπεζα η αντικειμενική αδυναμία να χορηγήσει στοιχεία, όπως σαφώς επισημαίνεται στην υπ' αρ. ΠΟΛ1175/2017, αφετέρου ως έχει κριθεί νομολογιακά, ο προσφεύγων οφείλει να γνωρίζει και να αποδεικνύει την προέλευση σημαντικών ποσών που κατατίθενται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, πόσο μάλλον όταν δεν έχει δηλώσει, ως όφειλε τα στοιχεία του εισοδήματος που προκύπτουν από αυτούς κατά τον χρόνο που προβλέπονταν.

Ως εκ τούτου, οι υπό κρίση πιστώσεις, στα υπό κρίση οικονομικά έτη 2013 & 2014 [διαχειριστικές χρήσεις 2012 & 2013] ποσού 166.911,93 € και 15.767,34 € αντίστοιχα για τον προσφεύγοντα, αποτελούν αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του Άρθρου 48 Ν. 2238/1994.

Ως προς τον 4° και 5° λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, ως προς τον πρόσθετο φόρο που του επεβλήθη, ο καταλογισμός πρόσθετων φόρων τυγχάνει αντισυνταγματικός καθώς κανένα διοικητικό

όργανο δε δικαιούται να επιβάλλει κυρώσεις που φέρουν «ποινικό χαρακτήρα» ενώ επιπλέον παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοίκησης, της προστατευμένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων καθώς και την αρχή της αναλογικότητας. Επίσης, ομοίως, αντισυνταγματική τυγχάνει και η επιβολή έκτακτης εισφοράς επί πλασματικών εισοδημάτων.

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα, θα πρέπει να απορριφθεί ως εντελώς αβάσιμος τυπικά και ουσιαστικά καθώς η Δημόσια Διοίκηση κατά την άσκηση του έργου της δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές νομοθετικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Εξάλλου, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων και των ατομικών και κανονιστικών διοικητικών πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Διοικητικών Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ενα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Αντιθέτως, καθώς η φορολογική αρχή - θεμιτώς κατά το Σύνταγμα - δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, κατά την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων δεν μπορεί να τεθεί.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 6° λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, η έκθεση ελέγχου στερείται αιτιολογίας.

Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28.Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή,

σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. *Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης*).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02.03.2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις για τα ελεγχόμενα έτη, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων του προσφεύγοντα πριν και μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί αοριστίας και έλλειψης ανεπαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 7° λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, την ύπαρξη ανακολουθίας μεταξύ των καταλογισθέντων με τις προσβαλλόμενες πράξεις ποσών και τις αντίστοιχες ταμειακές βεβαιώσεις τους στο ηλεκτρονικό σύστημα taxisnet

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απαραδέκτως προβάλλεται στα πλαίσια της ειδικής διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς δεν αφορά την

εγκυρότητα και τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων αλλά αναφέρεται στην ταμειακή βεβαίωση των πράξεων, ήτοι στη διοικητική εκτέλεση που ακολούθησε της εκδόσεως τους.

Επειδή, στο άρθρο παρ. 4 του ΚΕΔΕ προβλέπεται ότι: «... Για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., για τα οποία εφαρμόζεται αποκλειστικά ο ως άνω Κώδικας, νόμιμο τίτλο αποτελούν: α) τα έγγραφα στα οποία οι αρμόδιες αρχές προσδιορίζουν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις τον οφειλέτη, το είδος, το ποσό και την αιτία της οφειλής, β) τα δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η οφειλή

Επιπλέον, στο άρθρο 217 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (ν. 2717/1999) ορίζεται ότι: «1. Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης

Κατά συνέπεια, η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής με την ταμειακή βεβαίωση που ακολούθησε την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλεται παραδεκτώς μόνο ως λόγος ανακοπής του άρθρου 217 ΚΔΔ κι επομένως θα πρέπει να απορριφθεί ως απαραδέκτως προβαλλόμενος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /04.04.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ. /02.03.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 [διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2012], του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 109.047,45 €

2) 1) της υπ' αριθ. /02.03.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 [διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2013], του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 8.466,12 €

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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