



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2954**

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 19.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

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

1/2024	16.5.2024	21.5.2024	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	2.597,73 €
2/2024	16.5.2024	21.5.2024	Φόρος εισοδήματος	01/01/2018 - 31/12/2018	2.846,25 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16.5.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

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

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

* * * * *

Επί της από 19.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Νικήτα, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ./16.5.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 1.731,82 €, πλέον 865,91 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2017, ήτοι συνολικό ποσό 2.597,73 €, 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 52 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ.
- 2) Με την υπ' αριθμ./16.5.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 1.897,50 €, πλέον 948,75 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018, ήτοι συνολικό ποσό 2.846,25 €, 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 52 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ προέκυψαν επί τη βάσει της από 16.5.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

α) 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

εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **5.248,00 €**, και

β) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **5.750,00 €**,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	3.660,29 €	8.908,29 €
01.01.2018-31.12.2018	3.229,12 €	8.979,12 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Η φορολογούσα αρχή δεν απέδειξε τη φορολογική παράβαση.
- 2) Απαγόρευση διπλής φορολόγησης (άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος).
- 3) Παραγραφή φορολογικών παραβάσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2017 και 2018: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2017 και 2018), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (21.5.2024): «*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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας

(άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). **Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...].»**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω:

α) Η φορολογική αρχή έσφαλε, διότι, μολοντί διαπίστωσε ότι τα αναφερόμενα στις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ποσά αποτελούσαν εισόδημα από την επιχειρηματική δραστηριότητα της εργοδότης του, φυσικού προσώπου, με ΑΦΜ, εντούτοις εσφαλμένως και αναιτιολόγητα τα φορολόγησε ως δικά του εισοδήματα με την έκδοση σε βάρος του των εν λόγω πράξεων.

β) Η φορολογική αρχή έσφαλε, διότι δεν αιτιολόγησε ποιο ήταν το δικό του δήθεν χρηματικό όφελος από τα ως άνω εισοδήματα της προαναφερθείσας εργοδότης του, φυσικού προσώπου, με ΑΦΜ

γ) Η φορολογική αρχή έσφαλε, διότι δεν έλαβε υπόψη τις υπ' αριθμ./07.11.2022 και/07.11.2022 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, με τις οποίες, κατά τους ισχυρισμούς του, κρίθηκε ότι τα υπό κρίση ποσά αποτελούσαν εισόδημα της προαναφερθείσας εργοδότης του, φυσικού προσώπου, με ΑΦΜ

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν οι μεν δύο πρώτοι ως νόμω αβάσιμοι, ο δε τρίτος εν μέρει ως ουσία αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί:

α) Σε κανένα σημείο της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 16.5.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν υπάρχει κάποια αναφορά ότι τα αναφερόμενα στις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις υπό κρίση ποσά αποτελούσαν εισόδημα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του ως άνω φυσικού προσώπου με ΑΦΜ, εργοδότης του προσφεύγοντος, και τελικά εισόδημα δικό της. Η μοναδική αναφορά που υπάρχει είναι ότι τα ποσά αυτά αποτελούν εισοδήματα που (απλώς) «σχετίζονται» (ήτοι συναρτώνται) με την εμπορική δραστηριότητα του εν λόγω φυσικού προσώπου, κάτι όμως το οποίο δε σημαίνει ταυτόχρονα πως αποτελούν αναγκαστικά και εισόδημα δικό της, αφού, ακόμα και σε μια υποθετική περίπτωση που τα ποσά αυτά είχαν εισέλθει στην περιουσία της ως έσοδά της (ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητά της), μπορεί μεταγενέστερα να εξήλθαν από αυτήν για οποιαδήποτε αιτία (άγνωστη εν προκειμένω) και να περιήλθαν τελικά π.χ. στην περιουσία του προσφεύγοντος ως εισόδημα δικό του (λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι οι υπό κρίση τραπεζικοί λογαριασμοί που τηρούνταν από τον προσφεύγοντα χρησιμοποιούνταν από το εν λόγω φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ, εργοδότης του, για τους σκοπούς της δραστηριότητάς της, καθώς οι τραπεζικοί λογαριασμοί που τηρούνταν από την ίδια ήταν δεσμευμένοι προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου λόγω οφειλών (σύμφωνα με τα ρητώς αναφερόμενα στην από 14.9.2021 ελέγχου του Προϊσταμένου της Β' Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής που αφορά στο εν λόγω φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ (ενότητα 5.3, σελ. 9 αυτής)).

Εν προκειμένω, ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαπιστώνοντας ότι τα ως άνω υπό κρίση ποσά πιστώθηκαν στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα και δεν αναλήφθηκαν από αυτόν (προς εξόφληση υποχρεώσεων του ως άνω φυσικού προσώπου με ΑΦΜ εργοδότης του προς προμηθευτές της επιχείρησής της ή για πληρωμές δαπανών της μισθοδοσίας των προσώπων που απασχολούνταν σε αυτήν ή για εξόφληση λογαριασμών των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας) ούτε μεταφέρθηκαν σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό που τηρούνταν από πρόσωπο άλλο εκτός του ιδίου ή προσώπου, με το οποίο τον συνέδεε κάποια έννομη σχέση οποιασδήποτε φύσης, και ότι ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς την προέλευσή τους, έκρινε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν πάντως εισόδημα δικό του, πλην όμως αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης, αφού δεν κατάφερε και ο ίδιος (ο έλεγχος) να διακριβώσει την αληθινή πηγή/αιτία προέλευσής του.

β) Σε αντίθεση με τα ως άνω προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με το να διαπιστώσει **αφενός** ότι τα ως άνω υπό κρίση ποσά πιστώθηκαν στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα και δεν αναλήφθηκαν από αυτόν (προς εξόφληση υποχρεώσεων του ως άνω φυσικού προσώπου με ΑΦΜ, εργοδότης του προς προμηθευτές της επιχείρησής της ή για πληρωμές δαπανών της μισθοδοσίας των προσώπων που απασχολούνταν σε αυτήν ή για

εξόφληση λογαριασμών των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας) ούτε μεταφέρθηκαν σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό που τηρούνταν από πρόσωπο άλλο εκτός του ίδιου ή προσώπου, με το οποίο τον συνέδεε κάποια έννομη σχέση οποιασδήποτε φύσης, και **αφετέρου** ότι ο προσφεύγων δεν παρείχε καμία διευκρίνιση σχετικά με τη φύση τους (και κατ' επέκταση σχετικά με το αν τελικώς οι υπό κρίση πιστώσεις έχουν νομίμως φορολογηθεί ή απαλλαγεί του φόρου), αιτιολόγησε με τρόπο ειδικό, πλήρη και σαφή, απλώς στη βάση «έμμεσων αποδείξεων», ήτοι «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων, συνολικά θεωρουμένων», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, και υπό το πρίσμα της απόφασης αυτής, το χρηματικό όφελος που είχε ο ίδιος από τα εν λόγω ποσά.

γ) Σε κανένα σημείο των υπ' αριθμ./07.11.2022 και/07.11.2022 αποφάσεων της Υπηρεσίας μας δεν υπάρχει κάποια αναφορά -και, ακόμα λιγότερο, κρίση της Υπηρεσίας μας- ότι τα ως άνω υπό κρίση ποσά αποτελούσαν εισόδημα της προαναφερθέντος φυσικού προσώπου με ΑΦΜ, εργοδότριας του προσφεύγοντος, ο δε προσφεύγων δε συγκεκριμενοποιεί, παραπέμποντας σε συγκεκριμένες αναφορές των αποφάσεων, από ποια σημεία τους τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός του αυτός, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί αυτός στην ουσία του.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί κατά μεν τα δύο πρώτα ως άνω μέρη του ως νόμω αβάσιμος, κατά δε το τρίτο ως άνω μέρος του εν μέρει ως ουσία αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, επικουρικώς με τα ανωτέρω, ότι σε κάθε περίπτωση όλα τα υπό κρίση ποσά που κατατέθηκαν στο λογαριασμό του έχουν ήδη φορολογηθεί ως εισοδήματα της ατομικής εμπορικής επιχείρησης της ως άνω εργοδότριάς του, φυσικού προσώπου, με ΑΦΜκαι έχει αποδοθεί γι' αυτά ο αναλογών ΦΠΑ, αλλά και ο φόρος εισοδήματος αυτής, ως εκ τούτου η φορολόγησή τους με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιφέρει τη διπλή φορολόγησή τους, η οποία αντίκειται στις θεμελιώδεις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δε συγκεκριμενοποιεί:

- (i) με ποιες πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης προσδιορίστηκαν οι τυχόν οφειλόμενοι από την ως άνω εργοδότριά του, φυσικό πρόσωπο, με ΑΦΜ α) για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018 ΦΕφπ και β) για τις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 ΦΠΑ· και
- (ii) ακόμα λιγότερο, το αν στα τυχόν ακαθάριστα έσοδα των εν λόγω φορολογικών ετών και στις τυχόν φορολογητέες εκροές των εν λόγω φορολογικών περιόδων της επιχείρησης

της ως άνω εργοδότης του, φυσικού προσώπου, με ΑΦΜ έχουν όντως συμπεριληφθεί (προς φορολόγηση) τα ως άνω υπό κρίση ποσά.

Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 86 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (21.5.2024): «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 [...], περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 10 εδ. α΄ Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, **εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή** για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περ. γ΄ ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017): «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης [...] διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...]. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) [...], γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1, 3 και 7 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2017): «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση [...]. 2. [...]. 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. [...]. 4. [...]. 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής [...] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1121/25.6.2018 (ΦΕΚ Β' 2478/27.6.2018) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών: «Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 26^η Ιουλίου 2018.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1138/25.7.2018 (ΦΕΚ Β' 3012/25.7.2018) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών: «Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1121/2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26.7.2018, παρατείνεται μέχρι την 30^η Ιουλίου 2018.»

Επειδή, σύμφωνα τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ ν. 4174/2013: «...στην περίπτωση άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ή οποιουδήποτε ενδίκου βοηθήματος ή μέσου, η προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 παραγραφή παρατείνεται για περίοδο ενός έτους από την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης επί του ασηθέντος ενδίκου βοηθήματος ή μέσου, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο η εκδοθείσα απόφαση (του οργάνου του άρθρου 63 ή του δικαστηρίου) αφορά. Η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες, είτε με την απόφαση επί ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 είτε με την απόφαση οποιουδήποτε δικαστηρίου, πράξη προσδιορισμού φόρου ακυρώνεται για οποιονδήποτε **μη ουσιαστικό** λόγο (οποιαδήποτε νομική πλημμέλεια, οποιοδήποτε τυπικό σφάλμα, έκδοση πράξης σε βάρος προσώπου που δεν είχε φορολογική υποχρέωση κ.λπ.), οπότε, στην περίπτωση αυτή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης, εντός της ανωτέρω προθεσμίας.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, όλως επικουρικώς με τα ανωτέρω, ότι αναφορικά με τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018 έχει ήδη παρέλθει χρονικό διάστημα πέντε (5) ετών και κατά συνέπεια τυχόν φορολογικές παραβάσεις για τα έτη αυτά έχουν ήδη υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει για μεν το φορολογικό έτος 2017 να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, για δε το φορολογικό έτος 2018 να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας η έκδοση απόφασης επί ασηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία η τελευταία γίνεται αποδεκτή, παρεκτείνει, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017)) σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 86 ν. 5104/2024 και του άρθρου 70 παρ. 10 εδ. α ΚΦΔ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων), την κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 εδ. α ν. 5104/2024 (όπως επίσης ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017)) 5ετή παραγραφή μόνο στην περίπτωση που η προσβληθείσα πράξη ακυρώθηκε για οποιονδήποτε **μη ουσιαστικό** λόγο.

Υπό αυτό το πρίσμα, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι στην υπό κρίση υπόθεση η έκδοση της υπ' αριθμ. 2034/05.12.2023 απόφασής της δεν παρεξέτεινε την 5ετή προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει στον προσφεύγοντα ΦΕφπ για το φορολογικό έτος 2017, δι' εκδόσεως σχετικής καταλογιστικής πράξης, και να του κοινοποιήσει την πράξη αυτή (που είχε ξεκινήσει την 01.01.2019), δεδομένου ότι με την εν λόγω απόφαση δεν ακυρώθηκαν οι σχετικές προσβληθείσες καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης για **μη ουσιαστικής φύσης** λόγο.

Κατά συνέπεια, το δικαίωμα αυτό του Δημοσίου, κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./16.5.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (21.5.2024), είχε ήδη (από τις 31.12.2023) παραγραφεί.

β) Είναι προφανές ότι η 5ετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει στον προσφεύγοντα ΦΕφπ για το φορολογικό έτος 2018, δι' εκδόσεως σχετικής

καταλογιστικής πράξης, και να του κοινοποιήσει την πράξη αυτή (που είχε ξεκινήσει την 01.01.2020) δεν είχε ακόμα παρέλθει κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./16.5.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (21.5.2024).

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει για μεν το φορολογικό έτος 2017 να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, για δε το φορολογικό έτος 2018 να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 19.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, **και ειδικότερα:**

α) τη μερική αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής σ' ό,τι αφορά στην υπ' αριθμ./16.5.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής **και την ακύρωση** της πράξης αυτής και

β) την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής σ' ό,τι αφορά στην υπ' αριθμ./16.5.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής **και την επικύρωση** της πράξης αυτής.

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:

ΦΕφπ

Φορολογικό έτος 2017

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
	1	2	3	4 = 3 - 1
Φορολογητέο εισόδημα	4.675,00 €	9.923,00 €	4.675,00 €	0,00 €
Διαφορά κύριου φόρου	-	1.731,82 €	-	-
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	-	865,91 €	-	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	=	<u>2.597,73 €</u>	=	=

(κατ' ακύρωση της ως άνω υπ' αριθμ./16.5.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά κύριου φόρου	1.897,50 €
----------------------	------------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	948,75 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.846,25 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./16.5.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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.