



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 22-01-2018

Αριθμός Απόφασης: 665

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

2. Την ΠΟΛ 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.

4. Την από 22-09-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά:

1) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2007).

2) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2008).

3) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2009).

4) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2011).

5) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Ν.3758/2009, οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007),

6) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Ν.3833/2010, οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009),

7) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-09-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ««..... του, με ΑΦΜ, 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./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 3.221,08€ πλέον 3.865,30€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 7.086,38€ για το οικον. έτος 2008 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2007),

2) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 3.722,74€ πλέον 4.467,29€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 8.190,03€ για το οικον. έτος 2009 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2008),

3) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 5.382,76€ πλέον 6.459,31€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 11.842,07€ για το οικον. έτος 2010 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2009),

4) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 400,00€, πλέον 480,00€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 30,40€, πλέον πρόσθετη εισφορά ποσού 36,48€, ήτοι συνολικού ποσού 946,88€ για το οικον. έτος 2012 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2011),

5) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς Ν. 3758/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, δεν προέκυψε ποσό εισφοράς για καταλογισμό, για το οικον. έτος 2008 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2007),

6) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Ν.3833/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισφορά ποσού 1.091,45€, πλέον πρόσθετη εισφορά 1.310,00€ λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 2.401,45€, για το οικ. έτος 2010 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2009),

7) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, καταλογίστηκε

στον προσφεύγοντα εισφορά ποσού 273,09€, πλέον πρόσθετη εισφορά 327,71€ λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 600,80€, για το οικ. έτος 2011 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2010).

Βάσει της πληροφοριακής έκθεσης έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ.Ε.Υ.Α. τμ. Β', με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ./2014 και αριθ. υπόθεσης/2014, εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρ. 48 του Ν. 2238/1994(άνοιγμα λογαριασμών), η οποία διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού (αρ. πρωτ. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού/2014), εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο αυτής, η υπ' αριθ./2016 εντολή μερικού ελέγχου, για τις χρήσεις 2007 έως και 2011 (οικ. έτη 2008 έως 2012).

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ο προσφεύγων είχε υπαχθεί για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 & 2010 στις διατάξεις των άρθρων 13-17 του Ν.3296/2004 περί αυτοελέγχου, και βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 2 του Ν. 3888/10 οι χρήσεις 2008 και 2009, υπήχθησαν και στην περαίωση βάσει των διατάξεων των άρθ. 1-13 του Ν. 3888/2010.

Πριν την διενέργεια ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η χρήση 2011 ήταν ανέλεγκτη.

Στον προσφεύγοντα είχαν επιβληθεί για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 & 2011 πρόστιμα Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92), κατόπιν της με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2013 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92, του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ.Ε.Υ.Α., λόγω μη έκδοσης ή και ανακριβούς έκδοσης Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, με συνολικό ποσό προστίμου και συνολική αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη, ανά χρήση, ως ο κατωτέρω πίνακας:

ΧΡΗΣΕΙΣ	Χρήση 2007	Χρήση 2008	Χρήση 2009	Χρήση 2010	Χρήση 2011
Αρ. Α.Ε.Π. Δ.Ο.Υ. Χολαργού	/2013	/2013	/2013	/2013	/2013
Συνολικό ποσό προστίμου Κ.Β.Σ.	7.456,80€	9.972,00€	9.456,00€	2.100,00€	600,00€
Συνολικό ποσό αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης βάσει των Α.Ε.Π. που αποδέχθηκε ο προσφεύγων	7.298,80€	9.800,00€	9.498,80€	1.997,00€	1.000,00€

Τα ως άνω πρόστιμα ο προσφεύγων αποδέχθηκε, συμβιβαζόμενος στο 1/3 και καταβάλλοντας την οφειλή.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη, βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθ. 9 του Ν. 3888/2010 (& ΠΟΛ. 1019/2011), στην έκδοση του υπ' αρ./... Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης για τις χρήσεις 2008 και 2009, το οποίο ο προσφεύγων απεδέχθη, εξοφλώντας τη συνολική οφειλή που αναγραφόταν σ' αυτό.

Ο προσφεύγων, πριν την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, υπήχθη στις διατάξεις **του άρθρου 57 του Ν.4446/2016**, (αρ. 57 – 61), υποβάλλοντας στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, στις 07-02-2017, συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τα οικ. έτη 2008, 2009, 2010 και 2011 (χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010) περιλαμβάνοντας σε αυτές μέρος της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης βάσει του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου που του κοινοποιήθηκε.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: α) τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων που υπέβαλε ο προσφεύγων, αρχικών και συμπληρωματικών (Ν. 4446/2016), β) τις υπόλοιπες, μη

αιτιολογηθείσες, πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα οι οποίες θεωρήθηκαν πρσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994 και γ) την αποκρυσθα φορολογητέα ύλη βάσει των αποφάσεων επιβολής προστίμων της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, προσδιόρισε συνολικά το φορολογητέο εισόδημα, όπως αυτό απεικονίζεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΣΤΟΥΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ, ΑΝΑ ΧΡΗΣΗ, ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2007	2008	8.615,20 €
2008	2009	9.869,36 €
2009	2010	11.519,41 €
2011	2012	1.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ		31.003,97 €

Εν συνεχεία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων, η χρήση 2007 έχει παραγραφεί 31-12-2013, η χρήση 2008 έχει παραγραφεί 31-12-2014, η χρήση 2009 έχει παραγραφεί 31-12-2015, η χρήση 2010 έχει παραγραφεί 31-12-2016. (ΣΤΕ Ολ. 675/2017 & 1738/2017).

2) Εσφαλμένη η εκτίμηση του ελέγχου όσον αφορά την προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία.

3) Δεν λήφθησαν υπόψη οι συνδικαιούχοι των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίου εμφανίζονται οι πρωτογενείς καταθέσεις.

4) Δεν λήφθησαν υπόψη τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, τα δικά του και της συζύγου του.

5) Δεν λήφθησαν υπόψη οι φόροι που καταβλήθηκαν τόσο με το αρχικό όσο και με το συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης.

6) Οι πράξεις αυτές θα έπρεπε να θεωρηθούν ως συμπληρωματικές, δεδομένου ότι η αυτοπεραίωση (Ν. 3296/2004) και η περαίωση (3888/2010) εξομοιούνται με αρχικά φύλλα ελέγχου.

7) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς διότι δεν φέρουν ημερομηνία έκδοσης, τις ειδικότερες διατάξεις βάσει των οποίων εκδίδονται, την οριζόμενη κλίμακα για τον υπολογισμό του φόρου καθώς και την υπογραφή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων, καθώς η χρήση 2007 έχει παραγραφεί 31-12-2013, η χρήση 2008 έχει παραγραφεί 31-12-2014, η χρήση 2009 έχει παραγραφεί 31-12-2015, η χρήση 2010 έχει παραγραφεί 31-12-2016. (ΣΤΕ Ολ. 675/2017 & 1738/2017).

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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...».

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.....».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006, 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, στο άρθρο 18§ 3δ του ν. 3758/2009 ορίζεται :

«3. δ. Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε, καθώς και του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η

εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 4 παρ. (α) του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ορίζεται :

«Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.».

Συνεπώς, η βεβαίωση της έκτακτης εισφοράς και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βασίζονται στους τίτλους βεβαίωσης της φορολογίας εισοδήματος και ως προς τον χρόνο παραγραφής ακολουθούν τα οριζόμενα στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος ότι οι παρατάσεις της παραγραφής βάσει των διατάξεων του Άρθρου 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265), του Άρθρου 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194), του Άρθρου 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143), του Άρθρου 82 του ν. 3842/2010 (Α'58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113), είναι αντισυνταγματικές, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι το υπόλοιπο ή / και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ. και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Επειδή με την ΠΟΛ 1194/05-12-2017, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκαν τα εξής:

«**1.** Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

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. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφωρία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφωρία, η οποία περιέχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017».

Επειδή, από τον έλεγχο, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε, ανά χρήση, λαμβάνοντας υπόψη τα κατωτέρω:

Α. Την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994), η οποία έχει ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ	Χρήση 2007	Χρήση 2008	Χρήση 2009	Χρήση 2010	Χρήση 2011
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ παρ. 3 αρ. 48 Ν. 2238/94	6.745,51	56.145,93	17.366,55	4.830,12	0,00

Β. Την αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. βάσει των αποφάσεων επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ., τις οποίες απεδέχθη ο προσφεύγων, όπως αυτή προσδιορίστηκε μετά την περαίωση των χρήσεων 2008 & 2009 βάσει του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος του Ν. 3888/2010, το οποίο επίσης απεδέχθη ο ίδιος και η οποία έχει ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ	2007	2008	2009	2010	2011
Διαφορές εισοδήματος βάσει των Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. που αποδέχθηκε ο προσφεύγων	7.298,80€	9.800,00€	9.498,8€	1.997,00€	1.000,00€

ΜΕΙΟΝ: Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη βάσει του υπ' αριθ. /... Συμπλ/κού Εκκ/κού Σημειώματος Περαιώσης Ν. 3888/2010	0,00€	9.800,00€	9.498,80€	0,00€	0,00€
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΒΑΣΕΙ Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ.	7.298,80€	0,00€	0,00€	1.997,00€	1.000,00€

Γ. Τις υποβληθείσες συμπληρωματικές δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.4446/2016, με τις οποίες δηλώθηκε μέρος των διαφορών βάσει του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ως εξής:

<u>ΧΡΗΣΕΙΣ</u>	2007	2008	2009	2010	2011
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 4446/2016	5.429,11€	46.276,57€	5.847,14€	15.652,99€	0,00€

Τα ανωτέρω, ο έλεγχος συνοψίζει στον ακόλουθο πίνακα, προκειμένου να προσδιορίσει τα τελικά αποτελέσματα ανά χρήση, ως εξής:

<u>ΧΡΗΣΕΙΣ</u>	2007	2008	2009	2010	2011
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ παρ. 3 αρ. 48 Ν. 2238/94	6.745,51	56.145,93	17.366,55	4.830,12	0,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΒΑΣΕΙ Α.Ε.Π.	7.298,80€	0,00€	0,00€	1.997,00€	1.000,00€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	14.043,51€	56.145,93€	17.365,55€	6.827,12€	1.000,00€
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 4446/2016	-5.429,11€	-46.276,57€	-5.847,14€	-15.652,99€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	8.625,20€	9.869,36€	11.519,41€	0,00€	1.000,00€

Α. Επειδή από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις, των οποίων η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε, προκειμένου να εξακριβωθεί εάν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ο έλεγχος θεώρησε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν φορολογητέο εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 72§11 του ν.4174/2013 και 84§1 του ν.2238/1994, η έκδοση οριστικών πράξεων **δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής που αναφέρονται στις σκέψεις 8 και 9 της προαναφερόμενης υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την προαναφερόμενη υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, τα υπό έλεγχο στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ.

Επειδή, από τα δεδομένα του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ δεν προέκυψε θέμα εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2008, 2009, 2010 και 2011 (χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων στη διαπιστωθείσα από την επεξεργασία των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994, για τις κρινόμενες **χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010** (οικ. έτη 2008, 2009, 2010 και 2011), έχει παραγραφεί, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Β. Επειδή με την απόφαση του ΣτΕΟλ. 2934/201712, κρίθηκε ότι: «.....Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, στη χρήση 2007 (οι χρήσεις 2008 & 2009 περαιώθηκαν βάσει Ν. 3888/2010 και στη χρήση 2010 δεν προκύπτει διαφορά για καταλογισμό) επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με την υπ' αρ./2013 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ., πρόστιμο ποσού 7.298,80€, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που ήρθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού με την με αρ. πρωτ. ΕΜΠ./2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), του Σ.Δ.Ο.Ε. Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, το οποίο ο προσφεύγων απεδέχθη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), του Σ.Δ.Ο.Ε. ήρθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού εντός της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής για τη χρήση 2007 (ημερομηνία πενταετούς παραγραφής 31/12/2013), αυτή δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ. και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Συνεπώς γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραγραφής για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 και ως εκ τούτου παρέλκει **η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών για τις χρήσεις αυτές.**

Επειδή όσον αφορά στην **χρήση 2011**, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (λήξη προθεσμίας πενταετούς παραγραφής 31/12/2017).

Συνεπώς, για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2011, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα, βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ., προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

<u>ΧΡΗΣΕΙΣ</u>	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ παρ. 3 αρ. 48 Ν. 2238/94		ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Β.Σ.		ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΟΠΙΝ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Ν. 4446/2016	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
2007	(6.745,51 - 5.429,11€ =) 1.316,40€	0,00€	7.298,80€	0,00	8.615,20€	0,00€
2008	(56.145,93 - 46.276,57 =) 9.869,36€	0,00€	0,00€	0,00€	9.869,36€	0,00€
2009	(17.366,55 - 5.847,14 =) 11.519,41€	0,00€	0,00€	0,00€	11.519,41€	0,00€
2011	0,00€	0,00€	1.000,00€	1.000,00€	1.000,00€	1.000,00€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς διότι δεν φέρουν ημερομηνία έκδοσης, τις ειδικότερες διατάξεις βάσει των οποίων εκδίδονται, την οριζόμενη κλίμακα για τον υπολογισμό του φόρου καθώς και την υπογραφή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Επειδή οι από 30-06-2017 εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων, έχει δε τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου, συνεπώς έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητας.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν ημερομηνία έκδοσης 30-06-2017. Αιτολογία δε αυτών αποτελεί η οικία έκθεση ελέγχου.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται γιατί προβάλλονται αβάσιμα.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με

τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδιασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: **α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,**

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. ».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./22-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, κατά των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων, ως ακολούθως:

A. την αποδοχή όσον αφορά τις υπ' αριθ.,,/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, τις υπ' αριθ. &/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς, καθώς και την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης, λόγω παραγραφής,

B. την απόρριψη όσον αφορά την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ως εξής:

A. Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης επί των κατωθι πράξεων:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΑΞΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1	/30-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2007	7.086,38€	0,00€
2	/30-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2008	8.190,03€	0,00€

3	/30-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2009	11.842,07€	0,00€
4	/30-06-2017	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2010	600,80€	0,00€
5	/30-06-2017	ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2009	2.401,45€	0,00€
6	/30-06-2017	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2007	0,00€	0,00€

Β. 7) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ άρθ. 48 § 3 του Ν. 2238/94	1.000, €	1.000,00€

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚ. 2012		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό	65.132,34€	66.132,34€	66.132,34€	1.000,00€
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00€	0,00€	0,00€	
	Χρεωστικό ποσό	3.895,66€	4.295,66€	4.295,66€	400,00€
Προκαταβολή φόρου		5.622,34€	5.622,34€	5.622,34€	
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. 10%					40,00€
Τόκος άρθ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 49 μ. =35,77%			Προσαύξηση ανακρίβειας 120% 480,00€	143,08€	143,08€
Εισφορά Αλληλεγγύης		1.953,57€	1.983,97€	1.983,97€	30,40€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας εισφοράς 0,73% * 49 μ. =35,77%			Προσαύξηση ανακρίβειας 120% 36,48€	10,87€	10,87€
Τέλος επιτηδεύματος		500,00€	500,00€	500,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		11.971,57€	12.918,45€	12.555,92€	624,35€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.