



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **05/02/2018**

Αριθμός απόφασης: **1164**

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 Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 06.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, κατοίκου Αθηνών, οδός, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		31/08/2017	08/09/2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	7.042,01 €

κατά της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (άρθρου 7 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		31/08/2017	08/09/2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2010 - 31/12/2010	2.200,00 €

και κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3		31/08/2017	08/09/2017	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	01/01/2010 - 31/12/2010	767,47 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ), β) επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (άρθρου 7 ν. 4337/2015) και γ) διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 06.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Φόρος Εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011

1) Με την υπ' αριθμ./31.8.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του ΦΕφπ ποσού 3.200,48 €, πλέον 3.840,58 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2011, ήτοι συνολικού ποσού 7.042,01 €.

2) Με την υπ' αριθμ./31.8.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011 ποσού 354,26 €, πλέον 425,11 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2011, ήτοι συνολικού ποσού 779,36 €.

Οι διαφορές ΦΕφπ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 προέκυψαν επί τη βάσει της από 31.8.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του κατά την ελεγχθείσα περίοδο (έτος) 01.01.2010-31.12.2010 με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 6.976,96 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος και εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα ύψους 135,21 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα της συζύγου του, αντίστοιχα, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (πριν την έκπτωση δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)			
	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου	
	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου
01.01.2010-31.12.2010	297.342,97 €	176.289,37 €	304.319,93 €	176.424,58 €

Πρόστιμο λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (άρθρου 7 ν. 4337/2015)

3) Με την υπ' αριθμ./31.8.2017 πράξη επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (άρθρου 7 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 λόγω καταχώρησης στα βιβλία του, σε μία (1) περίπτωση, δαπάνης ποσού 5.500,00 € χωρίς το προσήκον φορολογικό στοιχείο, κατά παράβαση των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 και γ) επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (άρθρου 7 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1.) Η καταχώρηση στα βιβλία της δαπάνης ποσού 5.500,00 € χωρίς το προσήκον φορολογικό στοιχείο έγινε εκ παραδρομής, από λάθος του λογιστή του, χωρίς δόλο φοροδιαφυγής ή άλλο δόλο.

2.) Παραγραφή.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των 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 Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. [...] Όπου σε

κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2010: **«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2010: **«Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος [...], το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου [...] παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 εδ. α' περ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2010: **«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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...]. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2010: **«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) [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2010: **«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: **«Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση**

φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α'-β' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 97 παρ. 2 ν. 4446/2016, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων [...] διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες [...] θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 [...] εντολές ελέγχου [...] από [...] φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 6 της απόφασης), «5. ...η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος [...] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων (πρβλ. ΣτΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, επίσης ΔΕΕ, 2.6.2016, C-81/15, [...], σκέψη 45, 3.9.2015, C-384/14, [...], σκέψη 30). Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να

τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. ΔΕΕ, 17.9.2014, C-341/13, [...], σκέψεις 62 και 65). Αυτά δε προς τον σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των διοικουμένων τηρήσεως των ως άνω οικονομικών υποχρεώσεών τους, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, την οποία ενθαρρύνει η μεγάλη διάρκεια του χρόνου της παραγραφής ή η δυνατότητα της εκ των υστέρων, και ιδίως πλησίον του χρόνου λήξεώς της, παρατάσεώς της, β) να μην αφήνονται οι διοικούμενοι έκθετοι αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου - που αποτελεί, σε συνδυασμό και με τις συνεχείς μεταβολές της σχετικής με φόρους, τέλη, εισφορές και συναφείς κυρώσεις νομοθεσίας, παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία, ιδιαίτερως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσεως, σε βλάβη του δημοσίου συμφέροντος - και αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά την σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές υποχρεώσεις, είτε οι ίδιοι είτε, πολύ περισσότερο, οι αναλαβόντες, κατά νόμο, συνεπεία κληρονομικής ή οιονεί καθολικής διαδοχής (πιθανής σε περίπτωση που ο χρόνος της παραγραφής είναι μεγάλος), τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη, εισφορές και συναφείς κυρώσεις, ιδιαίτερως, μάλιστα, σε περίπτωση που επιβάλλονται ταυτοχρόνως οικονομικές επιβαρύνσεις για περισσότερα έτη, και γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών υποχρεώσεων, ποσών φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, λόγω της ενδεχομένως εν τω μεταξύ επελεύσεως επιδεινώσεως της οικονομικής καταστάσεως των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απωλείας του περιουσιακού οφέλους, που απέκτησαν μη εκπληρώνοντας εμπροθέσμως τις εν λόγω υποχρεώσεις τους (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 επταμελούς, 1976/2015), ενόψει, άλλωστε, του ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξη

τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψη τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους. Εξάλλου, η Διοίκηση, διαθέτουσα προδήλως περιορισμένο αριθμό καταλλήλως εκπαιδευμένου προσωπικού, ικανού να αξιολογήσει τα προκύπτοντα με βάση τις σύγχρονες μεθόδους ελέγχου στοιχεία, και επιβαρυνόμενη με την υποχρέωση ταυτοχρόνου ελέγχου τόσο παλαιών υποθέσεων, διεπομένων ενδεχομένως, ενόψει των αλληπαλλήλων τροποποιήσεων της σχετικής με φόρους, τέλη και εισφορές νομοθεσίας, από μη ισχύουσες πλέον κατά τον χρόνο του ελέγχου διατάξεις, όσο και νέων υποθέσεων, διατρέχει τον κίνδυνο να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων αφορώντων στις παραμένουσες σε εκκρεμότητα υποθέσεις παρελθόντων ετών, με συνέπεια να μην είναι σε θέση να ασκήσει επικαίρως ελέγχους για την εξακρίβωση τηρήσεως της ήδη ισχυούσης νομοθεσίας, οι οποίοι (έλεγχοι) θα ήταν ενδεχομένως και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση στους διοικουμένους της συνειδήσεως για την εκπλήρωση των σχετικών με φόρους, τέλη και εισφορές υποχρεώσεών τους, που απορρέουν από ισχύουσες διατάξεις, σε χρόνο που θα έχουν και τη δυνατότητα να συμμορφωθούν και να αποφύγουν την επανάληψη ενδεχομένων παραβάσεων και, επομένως, και την επιβολή κυρώσεων, καθώς και να αποφύγουν τη συσσώρευση οικονομικών επιβαρύνσεων πολλών ετών. 6. ...εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ **μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά**

τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων (όπως εισόδημα π.χ. από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. Άλλωστε, η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς, μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός, επιβάλλει, προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος, την ταχύτερη κατά το δυνατόν εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, ώστε τόσο αυτοί, προκειμένου να προγραμματίζουν την οικονομική τους δραστηριότητα, να γνωρίζουν τις οφειλές τους επικαίρως και ανά τακτά, και σχετικώς μικρά, χρονικά διαστήματα - διότι συσσώρευση οφειλών πολλών ετών, λόγω της μετά πάροδο μακρού χρόνου διενέργειας ελέγχου για περισσότερα έτη και εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, και αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία μπορεί να συνεπάγονται δυσμενείς επιπτώσεις στην εθνική οικονομία γενικότερα - όσο και το κράτος να είναι σε θέση να προβλέπει εγκαίρως, με σχετική ασφάλεια, τα έσοδά του για να μπορεί, στη συνέχεια, να προγραμματίζει και τις δαπάνες του και τον τρόπο αντιμετώπισής τους.»

Επειδή, περαιτέρω, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης), «...Εξάλλου, νομοθετικές διατάξεις που προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει επίσης να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής. Τέλος, οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 4-1) με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης), «...σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για

την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). 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, 2703/1997, 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, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. [...]. ...ένανς τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης

βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), «...η διάταξη της περιπτ. β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α' της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, όπως η παρούσα, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης. **Ενόψει** τούτου και **όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β' του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.**»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1191/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «...σας κοινοποιούμε [...] φωτοαντίγραφο της αριθ. 265/2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους [...] η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής: 1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η

φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). 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 υπ' όψιν 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 τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο. 2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. **Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.** 3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ. ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1192/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...σας κοινοποιούμε [...] φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους [...], η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής

Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, **η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013)**, σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, **είναι εφαρμοστέες** από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις **χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.**»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1208/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Αρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν. 4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά	Αρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Αρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, **είναι εφαρμοστέες** από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012. Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72. 2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του

άρθ. 84 του ν.2238/1994 [...] σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (05.02.2018): **«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»**

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1191/2017, ΠΟΛ.1192/2017 και ΠΟΛ.1208/2017 εγκυκλίους του Διοικητή της ΑΑΔΕ και **δεδομένου ότι α) ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση ΦΕφπ για το κρίσιμο οικονομικό έτος 2011** (και συγκεκριμένα την υπ' αριθμ. καταχώρησης/25.5.2011) **και μάλιστα εμπρόθεσμα** (και συγκεκριμένα δυνάμει του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για τις δηλώσεις ΦΕφπ οικονομικού έτους 2011, της υπ' αριθμ. Δ12 1032193/ΕΞ 2011/28.2.2011 (ΦΕΚ Β' 416/16.3.2011) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1055/24.3.2011 (ΦΕΚ Β' 566/11.4.2011) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1096/29.4.2011 (ΦΕΚ Β' 990/26.5.2011) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1115/18.5.2011 (ΦΕΚ Β' 1028/26.5.2011) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών) **και β) ούτε** από τις συμπεριλαμβανόμενες με τις εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσες την αιτιολογία τους, από 31.8.2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου επιβολής προστίμου, αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών **ούτε** από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης **προκύπτει ότι συντρέχει περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων** κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2010, για τη διαφορά ΦΕφπ και τη διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις υπ' αριθμ./31.8.2017 και/31.8.2017 προσβαλλόμενες πράξεις, αντίστοιχα, και για το πρόστιμο που του επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ./31.8.2017 προσβαλλόμενη πράξη λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (άρθρου 7 ν. 4337/2015) **ίσχυε 5ετής παραγραφή**, που **άρχισε να τρέχει την 01.01.2012** (επόμενη ημέρα του τέλους του 2011, δηλαδή του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων ΦΕφπ για εισοδήματα κτηθέντα εντός του 2010 (διαχειριστικής περιόδου/χρήσης 01.01.2010-31.12.2010), και επόμενη ημέρα της λήξης της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, δηλαδή της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η διαπιστωθείσα από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών παράβαση ΚΒΣ, αντίστοιχα). Συνεπώς, **για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2010-31.12.2010** το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό/επιβολή ΦΕφπ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, καθώς και επιβολή προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, αντίστοιχα, **παραγράφηκε στις 31.12.2016**, το

αργότερο δε μέχρι την ημερομηνία αυτή μπορούσε επιτρεπτά κατά νόμον η Φορολογική Διοίκηση να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου και πράξη επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, αντίστοιχα, στον προσφεύγοντα για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι κατά την 08.09.2017 (ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω τριών προσβαλλόμενων πράξεων) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό/επιβολή ΦΕφπ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 και επιβολή προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, αντίστοιχα, για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 και κοινοποίηση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων (ήτοι των υπ' αριθμ.-/31.8.2017 προσβαλλόμενων πράξεων) είχε υποπέσει σε παραγραφή και για το λόγο αυτό οι πράξεις αυτές πρέπει να ακυρωθούν. Ο ισχυρισμός αυτός και του προσφεύγοντος πρέπει, όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη ανάγνωση (ερμηνεία) των προπαρατεθεισών διατάξεων, της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και των προπαρατεθεισών υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1191/2017, ΠΟΛ.1192/2017 και ΠΟΛ.1208/2017 εγκυκλίων του Διοικητή της ΑΑΔΕ, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως εκτέθηκε ήδη στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, για τη διαφορά ΦΕφπ και τη διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις υπ' αριθμ.-/31.8.2017 και-/31.8.2017 προσβαλλόμενες πράξεις, αντίστοιχα, και για το πρόστιμο που του επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ.-/31.8.2017 προσβαλλόμενη πράξη λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (άρθρου 7 ν. 4337/2015) **ίσχυε 5ετής παραγραφή** (αφού αυτή δεν μπορούσε να παρεκταθεί α) ούτε στα δεκαπέντε (15) έτη κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως η διάταξη αυτή ίσχυε κατά την 31.12.2010, β) ούτε στα δέκα (10) έτη κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 84 παρ. 4 εδ. α' περ. β' ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' περ. β' ν. 2238/1994, όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά την 31.12.2010, γ) ούτε στα είκοσι (20) έτη κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 36 παρ. 3 ν. 4174/2013, όπως η διάταξη αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, δ) ούτε κατά δύο (2) έτη κατ' εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, ε) ούτε κατά ένα (1) έτος κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 97 παρ. 2 ν. 4446/2016, όπως η διάταξη αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων), που **άρχισε να τρέχει την 01.01.2012**. Συνεπώς, **για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2010-31.12.2010** το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό/επιβολή ΦΕφπ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, καθώς και επιβολή προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, αντίστοιχα, **παραγράφηκε στις 31.12.2016**, το αργότερο δε μέχρι την ημερομηνία αυτή

μπορούσε επιτρεπτά κατά νόμον η Φορολογική Διοίκηση να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου και πράξη επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, αντίστοιχα, στον προσφεύγοντα για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο. Επομένως, κατά την 08.09.2017, ημερομηνία κατά την οποία η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών κοινοποίησε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, α) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό/επιβολή ΦΕφπ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, καθώς και επιβολή προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, αντίστοιχα, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 **είχε ήδη παραγραφεί**, η δε παραγραφή είχε ήδη συμπληρωθεί κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (31.8.2017), ως εκ τούτου δεν ετίθετο θέμα διακοπής της, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' ν. 4174/2013, ως εκ της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, και β) κατά την ημερομηνία αυτή (08.09.2017) η Φορολογική Διοίκηση δεν μπορούσε να κοινοποιήσει επιτρεπτά κατά νόμον στον προσφεύγοντα φύλλο ελέγχου και πράξη επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, αντίστοιχα, για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο (01.01.2010-31.12.2010). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, δεδομένων των ως άνω κριθέντων κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα της κρίσης ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./31.8.2017 πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (άρθρου 7 ν. 4337/2015) και γ) διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (08.09.2017) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό/επιβολή ΦΕφπ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, καθώς και επιβολή προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, αντίστοιχα, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 **είχε ήδη παραγραφεί** και η Φορολογική Διοίκηση **δεν μπορούσε να κοινοποιήσει επιτρεπτά κατά νόμον** στον προσφεύγοντα φύλλο ελέγχου και πράξη επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, αντίστοιχα, για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, **παρέλκει** η εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 06.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά:

α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		31/08/2017	08/09/2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	7.042,01 €

β) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου λόγω παράβασης σχετικής με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (άρθρου 7 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		31/08/2017	08/09/2017	Πρόστιμο άρ. 7 ν. 4337/2015	01/01/2010 - 31/12/2010	2.200,00 €

και γ) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3		31/08/2017	08/09/2017	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	01/01/2010 - 31/12/2010	767,47 €

και την ακύρωση των πράξεων αυτών μόνο στο βαθμό που αφορούν στον προσφεύγοντα και όχι (και) στο βαθμό που αφορούν στη σύζυγό του.

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

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

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

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

B. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΛΟΓΩ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΣΧΕΤΙΚΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

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

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 συνολικού ποσού 0,00 €.

Γ. ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν. 3986/2011

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

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

Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ 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.