



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/09/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3923

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

ΦΑΞ : 2131604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β'55/16-01-2014).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθ.: α)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2011 (χρήση 2010), β)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικ. Έτους 2011 (χρήση 2010), γ)/2017 Οριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2010, δ)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2012 (χρήση 2011), ε)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. Έτους 2012 (χρήση 2011), στ)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 29/11/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 7.228,31 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 8.673,97 € ήτοι συνολικό ποσό 15.902,28 €.

- Με την υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα εισφορά ποσού 1.004,85 € πλέον πρόσθετης εισφοράς λόγω ανακρίβειας ύψους 1.205,82 € ήτοι συνολικό ποσό 2.210,67 €.

- Με την υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 2.892,72 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 3.471,26 € ήτοι συνολικό ποσό 6.363,98 €.

- Με την υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 7.150,55 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 8.580,66 € ήτοι συνολικό ποσό 15.731,21 €.

- Με την υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα εισφορά ποσού 991,74 € πλέον πρόσθετης εισφοράς λόγω ανακρίβειας ύψους 1.189,74 €, ήτοι συνολικό ποσό 2.181,19 €.

- Με την υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.651,25 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 6.781,50 € ήτοι συνολικό ποσό 12.432,75 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν ελέγχων που διενεργήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού, δυνάμει των υπ' αριθ./06-07-2016 και/27-09-2016 εντολών του Προϊσταμένου της, συνεπεία των με αρ. πρωτ./11-07-2014 και/11-07-2014 εγγράφων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, με τα οποία διαβιβάστηκαν το από 07/07/2014 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής των διατάξεων Ν.2859/2000 και η από 07/07/2014 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του 1^{ου} Τμήματος της Α' Υποδιεύθυνσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής.

Επιπροσθέτως, είχε προηγηθεί η διαβίβαση της από 27/04/2012 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 του 1^{ου} Τμήματος της Α' Υποδιεύθυνσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, με βάση την οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού είχε καταλογίσει σε βάρος του προσφεύγοντος τις παρακάτω παραβάσεις ανά κρινόμενη διαχειριστική περίοδο:

ΧΡΗΣΗ 2010

1. Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες προς την πελάτισσα σας στις 07/10/2010 αξίας 150,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παράγραφοι 1, 2, 3 και 2 παράγραφος 1 του Π.Δ. 186/1992. (Α.Ε.Π./27-08-2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).
2. Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες προς τον πελάτη σας στις 17/11/2010 αξίας 230,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παράγραφοι 1, 2, 3 και 2 παράγραφος 1 του Π.Δ. 186/1992. (Α.Ε.Π. 449/27-08-2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).
3. Ανακριβής έκδοση της με αριθμό/12-04-2010 Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών αξίας 373,00 € προς την πελάτισσα σας, για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες, με

προσδιορισθέν από τον έλεγχο τραπεζικών δεδομένων ποσό συναλλαγής 1.000,00 € και με ποσό ανακρίβειας 627,00 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 και 2 του Π.Δ. 186/1992. (Α.Ε.Π./27-08-2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

4. Ανακριβής έκδοση της με αριθμό/17-06-2010 Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών αξίας 219,00 € προς τον πελάτη σας, για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες, με προσδιορισθέν από τον έλεγχο τραπεζικών δεδομένων ποσό συναλλαγής 350,00 € και με ποσό ανακρίβειας 131,00 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 και 2 του Π.Δ. 186/1992. (Α.Ε.Π./27-08-2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

5. Ανακριβής έκδοση της με αριθμό/08-12-2010 Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών αξίας 3.033,00 € προς τον πελάτη σας, για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες, με προσδιορισθέν από τον έλεγχο τραπεζικών δεδομένων ποσό συναλλαγής 21.000,00 € και με ποσό ανακρίβειας 17.966,82 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 και 2 του Π.Δ. 186/1992. (Α.Ε.Π./27-08-2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

ΧΡΗΣΗ 2011

1. Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες προς τον πελάτη σας στις 19/01/2011 αξίας 2.200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παράγραφοι 1, 2, 3 και 2 παράγραφος 1 του Π.Δ. 186/1992. (Α.Ε.Π./27-08-2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

2. Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες προς την πελάτη σας στις 22/01/2010 αξίας 100,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παράγραφοι 1, 2, 3 και 2 παράγραφος 1 του Π.Δ. 186/1992. (Α.Ε.Π./27-08-2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

3. Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες προς την πελάτισσα σας στις 19/04/2010 αξίας 1.300,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παράγραφοι 1, 2, 3 και 2 παράγραφος 1 του Π.Δ. 186/1992. (Α.Ε.Π./27-08-2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

4. Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες προς τον πελάτη σας αξίας 15.128,33 €, όπως προκύπτει από το συνημμένο σχετικό φάκελο στο υπ' αρ. εισερχ. Πρωτ./12-05-2014 έγγραφο σας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παράγραφοι 1, 2, 3 και 2 παράγραφος 1 του Π.Δ. 186/1992. (Α.Ε.Π./27-08-2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

Με βάση τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε ανακριβή για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις τα βιβλία του προσφεύγοντος διότι οι προαναφερθείσες παρατυπίες και παραλείψεις

ήταν μεγάλης έκτασης και κατέστησαν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Συνεπεία αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, επαναπροσδιόρισε βάσει αυτών τις φορολογητέες εισροές και εκροές και τέλος καταλόγισε την αναλογούσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Σημειώνεται δε, ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν τη χρήση 2011 εκδόθηκαν στις 29/11/2017 και κοινοποιήθηκαν στον ίδιο τον προσφεύγοντα στις 07/12/2017, ενώ οι προσβαλλόμενες που αφορούν την χρήση 2010 εκδόθηκαν στις 29/11/2017 και κοινοποιήθηκαν από την φορολογική αρχή στον προσφεύγοντα στις 22/03/2018.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εμπρόθεσμη θα πρέπει να θεωρήσει η Διεύθυνση μας την κατάθεση της Προσφυγής του και για τις προσβαλλόμενες Πράξεις, που παρέλαβε στις 07/Δεκ/2017 και αφορούν το Οικονομικό Έτος 2012 (Χρήση 2011), δεδομένου ότι η εκτός της νόμιμης προθεσμίας των 30 ημερών κατάθεσή της οφείλεται σε ΑΝΩΤΕΡΗ ΒΙΑ, που συνέτρεξε στο πρόσωπό του.

- ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ του δικαιώματος της Δημοσίου για έλεγχο της Χρήσης 2010, έκδοση των Πράξεων αυτών και επιβολή σε αυτόν Φορολογικών Βαρών.

- Μη νόμιμη σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου – Παράνομη η έκδοση των προσβαλλόμενων Πράξεων

- ΠΑΡΑΝΟΜΟ το άνοιγμα των Τραπεζικών Λογαριασμών του. ΠΑΡΑΝΟΜΗ η χρησιμοποίηση των κινήσεων αυτών για τον έλεγχό του και για τη σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου από το ΣΔΟΕ

- Παράβαση της Συνταγματικής επιταγής για Ισότητα όλων της Ελλήνων έναντι του Νόμου.

- ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΟ των προσβαλλόμενων Πράξεων.

Ως προς το εμπρόθεσμο της ενδικοφανούς προσφυγής για τις πράξεις που αφορούν στο οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία

Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου»

Επειδή, το εμπρόθεσμο ή μη της άσκησης προσφυγής αποτελεί προϋπόθεση που αφορά στο νόμιμο της εισαγωγής της διαφοράς στο δικαστήριο, δηλαδή στο τύποις παραδεκτό αυτής, ενώ, περαιτέρω, συνιστά θέμα αναγόμενο στη δημόσια τάξη αυτεπάγγελτα και υποχρεωτικά εξεταζόμενο από το δικαστήριο, ενώπιον του οποίου απευθύνεται αυτή (ΣτΕ 2200/1980, 1067/1982, 3275/1991) και δεν απαιτείται η υποβολή σχετικής ένστασης από τον αντίδικο (Σ.τ.Ε. 415/1980). Μετά δε την πάροδο της, ex lege, τασσόμενης προθεσμίας, η οποία, ως δικονομική, είναι ανατρεπτική, η άσκηση της προσφυγής είναι απαράδεκτη. Κατά γενική, όμως, αρχή του δικαίου, αναστέλλεται η λήξη της προθεσμίας αυτής σε περίπτωση συνδρομής ανωτέρας βίας, εξαιτίας της οποίας καθίσταται αδύνατη η άσκηση της προσφυγής, η δε αναστολή αυτή διαρκεί καθ' όλο το χρονικό διάστημα που διαρκεί η ανωτέρα βία (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2097/1979 Ολομ., 361/1992 Ολομ., ΣτΕ 2049/1992 210/1994). Κατά συνέπεια, εάν προβάλλεται και αποδεικνύεται από τον προσφεύγοντα ότι συνέτρεξε λόγος ανωτέρας βίας, ο οποίος τον εμπόδισε να ασκήσει την προσφυγή του εμπρόθεσμα, συγχωρείται η εκπρόθεσμη άσκηση αυτής.

Εξάλλου, ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, συντρέχον στο πρόσωπο είτε του διαδίκου είτε του πληρεξουσίου δικηγόρου του, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και με μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας και σύνεσης και το οποίο, στη συγκεκριμένη εκάστοτε περίπτωση, κατέστησε αδύνατη την άσκηση της προσφυγής εντός της ανωτέρω ανατρεπτικής προθεσμίας (πρβλ. ΣτΕ 2546/2008, 604/2004, 1609/2002). Ως ανωτέρα βία νοείται και η απρόβλεπτη και αιφνίδια ασθένεια του δικηγόρου που υπογράφει το δικόγραφο ως πληρεξούσιος του διαδίκου, εξ αιτίας της οποίας ο δικηγόρος δεν ήταν σε θέση να καταθέσει την προσφυγή ή να ειδοποιήσει εγκαίρως άλλο δικηγόρο ή τον εντολέα του, προκειμένου να καταθέσουν εμπροθέσμως την προσφυγή (πρβλ. ΣτΕ 297/2010, 3379/2005, 823- 6/2001).

Επειδή, εξάλλου, κατά γενική αρχή του δικαίου, ανωτέρα βία, συνεπαγόμενη την αναστολή των προβλεπομένων από το νόμο ανατρεπτικών προθεσμιών για όσο χρόνο αυτή διαρκεί, συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με άκρα σύνεση και επιμέλεια, συνεπεία του οποίου ο ενδιαφερόμενος τελεί σε πραγματική αδυναμία να επιμεληθεί των υποθέσεών του είτε αυτοπροσώπως, είτε δια τρίτου προσώπου.

Επειδή, ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε τα ακόλουθα έγγραφα: α) το από 22/11/2017 Πρακτικό Εγχείρισης του Ιατρικού Κέντρου Αθηνών (σχετ. 1), β) Ιστολογική Εξέταση με ημερομηνία διάγνωσης 29/11/2017 του Ιατρικού Κέντρου Αθηνών (σχετ. 2), γ) το από 11/12/2017 Πρακτικό Εγχείρισης του ως άνω κέντρου (σχετ. 3), δ) Ιστολογική Εξέταση με ημερομηνία διάγνωσης 18/12/2017 του Ιατρικού Κέντρου Αθηνών (σχετ. 4), ε) Γνωμάτευση Μαγνητικής Τομογραφίας (MRI) Άνω και Κάτω Κοιλίας με ημερομηνία 15/03/2018 (σχετ. 5 και 6), στ) Γνωμάτευση Αξονικής Τομογραφίας Θώρακος με ημερομηνία 15/03/2018 (σχετ. 7), ζ) Σελίδα του Βιβλιαρίου ΕΤΑΑ Τομέα Υγείας Δικηγόρων Αθηνών με τα στοιχεία του προσφεύγοντος και υπ' αριθ. Στέλεχος βιβλιαρίου Ιατρικών παραπεμπτικών για χορήγηση στις 07/03/2018 ειδικής θεραπευτικής αγωγής (σχετ. 8 και 9).

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες με αρ./29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,/29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικ. έτους 2012 και/29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2011, σύμφωνα με τα συνημμένα αποδεικτικά επίδοσής τους, κοινοποιήθηκαν στον ίδιο τον προσφεύγοντα στις 07/12/2017 στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε την 17/04/2018, ήτοι μετά τη πάροδο της νόμιμης προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την επίδοση των προαναφερομένων πράξεων.

Επειδή από την εξέταση των εγγράφων που ο ίδιος ο προσφεύγων προσκόμισε, προκύπτει ότι είχε ήδη πραγματοποιήσει μία επέμβαση στις 22/11/2017, ενώ στις 29/11/2017 είχε ήδη παραλάβει το πόρισμα της ιστολογικής εξέτασης που είχε διενεργηθεί. Συνεπώς, κατά την κοινοποίηση στις 07/12/2017 των πράξεων που αφορούν τη χρήση 2011, είχε ήδη χειρουργηθεί και είχε πλήρη γνώση της κατάστασης της υγείας του. Συνεπώς, η ασθένειά του δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να χαρακτηριστεί ως γεγονός απρόβλεπτο και αιφνίδιο. Ως εκ τούτου, όφειλε να δείξει τη δέουσα επιμέλεια και να ορίσει εγκαίρως οποιοδήποτε οικείο του πρόσωπο (π.χ. συγγενή όπως λ.χ. την κόρη του, η οποία τον μετέφερε στις 07/12/2017 στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. για την επίδοση των επίδικων πράξεων) ή δικηγόρο ή λογιστή κ.ο.κ., προκειμένου να επιμεληθεί τις υποχρεώσεις του και ειδικότερα την έγκαιρη υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, για την κατάθεση της οποίας δεν απαιτείται καν η αυτοπρόσωπη παρουσία του προσφεύγοντος.

Επειδή βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων και των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης, κρίνεται ότι δεν συντρέχουν στο πρόσωπο του προσφεύγοντος λόγοι ανωτέρας βίας που να θεραπεύουν την εκπρόθεσμη υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, η παρούσα

ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα κατά το μέρος που στρέφεται κατά των υπ' αριθ./2017,/2017 και/2017 Πράξεων της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Ως προς την παραγραφή του οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010)

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, που αφορούν στη χρήση 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και τις αποφάσεις του ΣτΕΟλ. 1738/2017 και 172/2018.

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

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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή ως προς τη φορολογία εισοδήματος στις παρ. 1, και 4 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 ίδιου 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.».

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 ως προς τη φορολογία ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης_ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3296/2004: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.».

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 3296/2004: «1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που υπάγονται στη διαδικασία αυτοελέγχου κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, προκειμένου για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκροές, προκειμένου για τις δηλώσεις Φ.Π.Α., από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων.»

Επειδή με βάση την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 σχετικά με τον αυτοέλεγχο των επιχειρήσεων: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.»

Επειδή η περαίωση με βάση τη δήλωση του επιτηδευματία σύμφωνα με την παρ. 1^α της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1064/03-04-2007 εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου, επί του οποίου μάλιστα επιτεύχθηκε συμβιβασμός.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρονται τα ακόλουθα: «.....Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).»

Επειδή επιπροσθέτως με την υπ' αρ. 327/2004 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.: «.....Ως **συμπληρωματικά στοιχεία**, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε

στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.**».

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της με αριθ./06-07-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού. Αιτία της ως άνω εντολής, αποτέλεσαν τα με αριθμ. πρωτ./11-07-2014 και/11-07-2014 έγγραφα του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, με τα οποία διαβιβάστηκαν το από 07/07/2014 Δελτίο Πληροφοριών και η από 07/07/2014 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 του 1^{ου} Τμήματος της Α' Υποδιεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε., βάσει των οποίων ο προσφεύγων κατά την κρινόμενη χρήση 2010 δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία εσόδων.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε περαιώσει τη χρήση 2010 βάσει των διατάξεων των άρθρων 13-16 του Ν.3296/2004. Ωστόσο, κατά το χρόνο υποβολής της "αυτοελεγχόμενης" κατά τα ως άνω άρθρα δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα παραπάνω στοιχεία (δελτία πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή καθόσον ο έλεγχος του ΣΔΟΕ διενεργήθηκε μεταγενέστερα. Συνεπώς, τα ανωτέρω στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την υποβολή των δηλώσεων ήτοι **μετά την οριστικοποίηση (περαίωση) της κρινόμενης χρήσης** δυνάμει των διατάξεων του ν. 3296/2004. Ως εκ τούτου αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 του ν. 2238/94, 49 παρ 3 του ν. 2859/2000 και 17§2 του ν.3296/2004, «συμπληρωματικά στοιχεία» με βάση τα οποία μπορεί να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή για το οικον. έτος 2011 εντός δεκαετίας, ήτοι έως 31/12/2021. Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων που αφορούν τη χρήση 2010, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος..

Ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού εκδόθηκαν «με βάση την αναφερόμενη σε αυτές «υπ' αριθ./2015 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ που συντάχθηκε στις 26/08/2015». Περαιτέρω, υποστηρίζει ότι οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, σύμφωνα με την Απόφαση 172/2018 ΣτΕ, παρανόμως λήφθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν για την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων.

Επειδή η από 26/08/2015 επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, αφορά σε διαφορετικό διενεργηθέντα έλεγχο, ο οποίος δεν άπτεται της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου αλλά και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, για την υπό εξέταση υπόθεση απεστάλησαν και ελήφθησαν υπ' όψιν τα από 11/07/2014 και με αρ. πρωτ. και έγγραφα του ΣΔΟΕ με συνημμένα το από 07/07/2014 Δελτίο Πληροφοριών και την ομοίως από 07/07/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ. Επιπροσθέτως, ελήφθησαν υπ' όψιν η από 27/04/2012 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής Π.Δ. 186/1992 του ΣΔΟΕ, βάσει της οποίας, βεβαιώθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού παραβάσεις ΚΒΣ για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση παραστατικών εσόδων. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή με βάση τη δέσμια αρμοδιότητα, η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων

που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία, όπως στην προκειμένη περίπτωση. Ως εκ τούτου, θέμα παραβιάσεως της αρχής της ισότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ανατιολόγητες.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), και αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση τους. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Στην κρίσιμη υπόθεση, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, διέπονται από αντικειμενικότητα, σαφήνεια, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι

Επειδή με το άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. 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.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, 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 προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες 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 στις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 ορίζεται: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) Την **απόρριψη** αυτής και την τροποποίηση μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων των: υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2010 και υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού ως κατωτέρω:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για τη χρήση 2010 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	7.228,31 €	7.228,31 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	8.673,97 €	-

Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)	-	3.614,16
Τόκοι άρ. 53 ν.4174/2013 (0,73x57μ=41,61%)	-	3.007,70
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	15.902,28 €	13.850,17 €
ΦΠΑ	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	2.892,72 €	2.892,72 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	3.471,26 €	-
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013 (50%)		1.446,36
Τόκοι άρ. 53 ν.4174/2013 (0,73x57μ=41,61%)		1.203,66
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	6.363,98 €	5.542,74 €
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Ειδική Εισφορά ν. 3986/2011	1.004,85 €	1.004,85 €
Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας	1.205,82 €	-
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)	-	502,43 €
Τόκοι άρ. 53 ν.4174/2013 (0,73x57μ=41,61%)		418,12 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	2.210,67 €	1.925,40 €

και

β) την **απόρριψη** αυτής ως προς τις: υπ' αριθ.:/29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2011 και υπ' αριθ./29-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ως απαραδέκτου λόγω εκπροθέσμου.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.