



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, 20/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2555

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. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014).

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 21.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της χήρας, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Βόλου, κατοίκου Σκιάθου, και του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Βόλου, κατοίκου Σκιάθου, ως κληρονόμων (σύζυγος και τέκνο αντίστοιχα) του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου:

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

1	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2002 - 31/12/2002	1.366,20 €
2	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2003 - 31/12/2003	1.366,20 €
3	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2006 - 31/12/2006	85,80 €
4	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2007 - 31/12/2007	158,40 €
5	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2009 - 31/12/2009	158,40 €
6	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	559,75 €
7	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	2.849,67 €
8	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	2.157,47 €
9	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	1.922,43 €
10	.....	01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	154,44 €

και κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) 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
11		01/11/2016	-	ΦΠΑ	01/01/2003 - 31/12/2003	4.493,68 €
12		01/11/2016	-	ΦΠΑ	01/01/2004 - 31/12/2004	54,14 €
13		01/11/2016	-	ΦΠΑ	01/01/2005 - 31/12/2005	160,86 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) και φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, 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 21.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της χήρας, ΑΦΜ, και του, ΑΦΜ, ως κληρονόμων (σύζυγος και τέκνο αντίστοιχα) του αρχικά ελεγχόμενου, 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)

1) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 621,00 €, πλέον 745,20 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης, ήτοι συνολικού ποσού 1.366,20 €.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 621,00 €, πλέον 745,20 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης, ήτοι συνολικού ποσού 1.366,20 €.

3) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, τέλη χαρτοσήμου (ΤΧ) στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 32,50 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω ΤΧ ποσού 6,50 €, πλέον 39,00 € πρόσθετων ΤΧ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και 7,80 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, ήτοι συνολικού ποσού 85,80 €.

4) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, τέλη χαρτοσήμου (ΤΧ) στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 60,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω ΤΧ ποσού 12,00 €, πλέον 72,00 € πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής δήλωσης (προφανώς εκ παραδρομής στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφεται «λόγω ανακρίβειας της δήλωσης») και 14,40 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, ήτοι συνολικού ποσού 158,40 €.

5) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, τέλη χαρτοσήμου (ΤΧ) στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 60,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω ΤΧ ποσού 12,00 €, πλέον 72,00 € πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής δήλωσης και 14,40 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, ήτοι συνολικού ποσού 158,40 €.

6) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 171,63 €, πλέον τελών χαρτοσήμου (ΤΧ) στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 69,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω ΤΧ ποσού 13,80 €, πλέον 205,96 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης, πλέον 82,80 € πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής δήλωσης και 16,56 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, ήτοι συνολικού ποσού 559,75 €.

7) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 1.210,40 €, πλέον τελών χαρτοσήμου (ΤΧ) στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 69,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω ΤΧ ποσού 13,80 €, πλέον 1.452,48 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης, πλέον 82,80 € πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής δήλωσης και 16,56 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, πλέον εισφοράς ΕΛΓΑ ποσού 4,63 €, ήτοι συνολικού ποσού 2.849,67 €.

8) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 1.046,27 €, πλέον τελών χαρτοσήμου (ΤΧ) στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 36,50 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω ΤΧ ποσού 7,30 €, πλέον 1.020,11 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης, πλέον 35,59 € πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής δήλωσης και 7,12 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, πλέον εισφοράς ΕΛΓΑ ποσού 4,58 €, ήτοι συνολικού ποσού 2.157,47 €.

9) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 735,67 €, πλέον τελών χαρτοσήμου (ΤΧ) στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 9,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω ΤΧ ποσού 1,80 €, πλέον 514,97 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης, πλέον 6,30 € πρόσθετων ΤΧ λόγω μη υποβολής δήλωσης και 1,26 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ, πλέον εισφοράς ΕΛΓΑ ποσού 3,43 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00 €, ήτοι συνολικού ποσού 1.922,43 €.

10) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 102,96 €, πλέον 51,48 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 (50% επί της διαφοράς του φόρου, ήτοι συνολικού ποσού 154,44 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν επί τη βάσει της από 01.11.2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας και της ατομικής επιχείρησης του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, κατά τις ελεγχόμενες περιόδους (έτη) 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007, 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, με την προσθήκη εισοδήματος από διάφορες πηγές, κατά περίπτωση, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσες περίοδοι	Φορολογητέο εισόδημα (μετά την έκπτωση δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου

01.01.2002-31.12.2002	0,00 €	36.498,19 €
01.01.2003-31.12.2003	0,00 €	33.083,83 €
01.01.2006-31.12.2006	13.342,18 €	14.317,19 €
01.01.2007-31.12.2007	0,00 €	15.584,91 €
01.01.2009-31.12.2009	0,00 €	16.508,85 €
01.01.2011-31.12.2010	0,00 €	17.223,30 €
01.01.2011-31.12.2011	0,00 €	17.206,26 €
01.01.2012-31.12.2012	0,00 €	16.120,66 €
01.01.2013-31.12.2013	0,00 €	12.993,86 €
01.01.2014-31.12.2014	12.527,02 €	13.319,02 €

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

11) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, ΦΠΑ ποσού 2.042,58 €, πλέον 2.451,10 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 4.493,68 €.

12) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, ΦΠΑ ποσού 24,61 €, πλέον 29,53 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 54,14 €.

13) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, ΦΠΑ ποσού 73,12 €, πλέον 87,74 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 160,86 €.

Οι διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 01.11.2016 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, κατά τις ελεγχόμενες περιόδους (έτη) 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005, με την προσθήκη ποσών φορολογητέων εκροών και την αφαίρεση ποσών φορολογητέων εισροών, κατά περίπτωση, ως ακολούθως:

Ελεγχόμενες περιόδους	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου

01.01.2003-31.12.2003	0,00 €	34.043,00 €	1.504,78 €	0,00 €
01.01.2004-31.12.2004	0,00 €	410,21 €	0,00 €	0,00 €
01.01.2005-31.12.2005	0,00 €	1.218,72 €	0,00 €	0,00 €

Η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους, ως κληρονόμοι (σύζυγος και τέκνο αντίστοιχα) του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, ζητούν την ακύρωση, άλλως την εξαφάνιση, των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1.) Εκπρόθεσμη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, κατά παράβαση του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4174/2013.

2.) Πλήρης σύγχυση ως προς τη νομιμότητα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου εξ απόψεως τήρησης των εφαρμοστέων διατάξεων – Πλημμελής έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, κατά παράβαση του άρθρου 37 ν. 4174/2013.

3.) Μη αναφορά και μη εφαρμογή του ευνοϊκότερου νομοθετικού καθεστώτος.

4.) Μη επίδοση κλήσης προς ακρόαση και συνεπώς μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

5.) Αόριστη και ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

6.) Εσφαλμένες, επί της ουσίας, διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής.

7.) Μη απόδειξη και συνεπώς μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 παρ. 3 ν. 2238/1994.

8.) Μη νόμιμη επέκταση του ελέγχου, που αφορούσε αρχικά στην ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, και στην προσφεύγουσα.

9.) Παραγραφή.

10.) Μη επιμερισμός των καταλογισθέντων πρόσθετων φόρων στη φορολογία εισοδήματος και του οφειλόμενου φόρου στη φορολογία ΦΠΑ – Αντίθεση της επιβολής του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997 στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος).

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής [...] του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή [...] του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο [...] ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) [...], β) [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τους επιδόθηκαν στις 22.11.2016 (No 743837 Φύλλο Επίδοσης Αντικειμένων ΕΛΤΑ), δηλαδή ύστερα από ένα μήνα και πλέον από την υποβολή των εξηγήσεών τους (οι οποίες υποβλήθηκαν στις 20.10.2016) κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από το γράμμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου είναι υποχρεωτικό κατά νόμον να έχει **εκδοθεί**, όχι ταυτοχρόνως και να έχει κοινοποιηθεί, η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, απορριπτομένου

συνεπώς κατά τούτο ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος. Δεδομένου μάλιστα ότι στην υπό κρίση περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις **εκδόθηκαν την 01.11.2016**, απεστάλησαν δε με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα στις 03.11.2016, όπως προκύπτει από τα φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ./2.11.2016 και/2.11.2016 απεσταλμένων, αντίστοιχα, με συστημένη επιστολή (αριθμοί συστημένων RE.....GR/3.11.2016 και RE.....GR/3.11.2016 αντίστοιχα) διαβιβαστικών των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων ΦΕφπ και ΦΠΑ (υπ' αριθμ. 13 και 12 σχετικά, αντίστοιχα, εκ των περιλαμβανόμενων στο φάκελο της υπόθεσης και ειδικότερα εκ των αποσταλέντων από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου) και των σχετικών από 01.11.2016 εκθέσεων ελέγχου ΦΕφπ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βόλου σε συνδυασμό με το φωτοαντίγραφο της από 03.11.2016 Κατάστασης Αναλυτικής Καταχώρησης Ταχυδρομικών Αντικειμένων Συστημένων, με Αντικαταβολή & με Δηλωμένη Αξία (υπ' αριθμ. 14 σχετικό εκ των περιλαμβανόμενων στο φάκελο της υπόθεσης και ειδικότερα εκ των αποσταλέντων από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου) και τα αποτελέσματα της αναζήτησης («εντοπισμού αντικειμένου») των δύο ως άνω συστημένων επιστολών της Δ.Ο.Υ. Βόλου από την ιστοσελίδα των ΕΛΤΑ (www.elta.gr/el-gr/εντοπισμόςαντικειμένου.aspx), συνάγεται ότι **τηρήθηκε η προϋπόθεση της έκδοσης** των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ και ΦΠΑ **εντός μηνός από την παραλαβή από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου των εξηγήσεων-απόψεων** της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος επί του υπ' αριθμ. πρωτ./6.9.2016 σημειώματος διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Βόλου και των σχετικών προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού (προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών) ΦΕφπ και ΦΠΑ (20.10.2016). Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και 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.»*

ΦΕφπ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2009-31.12.2009: *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2009-31.12.2009: «**Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος [...], 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2006-31.12.2006: «**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.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2006-31.12.2006: «**Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. [...].**»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τις διαφορές ΦΕφπ που καταλογίστηκαν στον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, με τις υπ' αριθμ.-/2016 και-552/2016 προσβαλλόμενες πράξεις και **δεδομένου ότι αυτές οφείλονται σε μη υποβολή δηλώσεων ΦΕφπ από τον ελεγχόμενο για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2009-31.12.2009, ισχύει 15ετής παραγραφή, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της εκάστοτε δήλωσης ΦΕφπ. Συνεπώς:**

για την ελεγχθείσα περίοδο	η παραγραφή λήγει εντός του
01.01.2002-31.12.2002	2018
01.01.2003-31.12.2003	2019
01.01.2007-31.12.2007	2023
01.01.2009-31.12.2009	2025

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τις διαφορές ΦΕφπ που καταλογίστηκαν στον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, με την υπ' αριθμ.-/2016 προσβαλλόμενη πράξη και **δεδομένου ότι αυτές οφείλονται σε ανακρίβεια της υποβληθείσας υπ' αριθμ.-/20.4.2007, για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2006-31.12.2006, σχετικής δήλωσης ΦΕφπ του ελεγχόμενου, ισχύει 10ετής παραγραφή, που αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για υποβολή της σχετικής δήλωσης ΦΕφπ. Συνεπώς:**

για την ελεγχθείσα περίοδο	η παραγραφή λήγει, καταρχήν, στις
01.01.2006-31.12.2006	31.12.2017

Επειδή, με τον ένατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2009-31.12.2009 το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των σχετικών υπ' αριθμ.-...../2016 προσβαλλόμενων πράξεων (διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ) έχει υποπέσει σε παραγραφή και για το λόγο αυτό οι πράξεις αυτές πρέπει να ακυρωθούν. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 01.11.2016 έκθεση ελέγχου ΦΕφπ της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ο αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, δεν υπέβαλε, για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2009-31.12.2009, δηλώσεις ΦΕφπ, για δε την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2006-31.12.2006 υπέβαλε δήλωση ΦΕφπ (και συγκεκριμένα την υπ' αριθμ./20.4.2007 δήλωση), η οποία παρελήφθη κανονικά, πλην όμως αποδείχθηκε, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ανακριβής λόγω μη δήλωσης εισοδήματος από ακίνητα. Συνεπώς, ως προς το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος (εξουσίας) του Δημοσίου για τη (δι)ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την κοινοποίηση πράξεων επιβολής ΦΕφπ και πρόσθετων φόρων για τις τέσσερις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2009-31.12.2009, εφαρμοστέα είναι η δεκαπενταετής (15ετής) παραγραφή που προβλέπεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις περιόδους αυτές, ως προς δε το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος (εξουσίας) του Δημοσίου για τη (δι)ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την κοινοποίηση πράξεων επιβολής ΦΕφπ και πρόσθετων φόρων για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2006-31.12.2006, εφαρμοστέα είναι η δεκαετής (10ετής) παραγραφή που προβλέπεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β' ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περ. β' ν. 2238/1994, όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την εν λόγω ελεγχθείσα περίοδο. Υπό αυτό το πρίσμα, τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης των πέντε προσβαλλόμενων πράξεων (01.11.2016) όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησής τους (22.11.2016) το δικαίωμα (εξουσία) του Δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικής εγγραφής και την επιβολή ΦΕφπ και πρόσθετων φόρων, καθώς και την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων επιβολής φόρου, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή για καμία από τις υπό κρίση ελεγχθείσες περιόδους (01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2009-31.12.2009), αφού οι εφαρμοστέες κατά περίπτωση 15ετής (για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2009-31.12.2009) και 10ετής (για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2006-31.12.2006) παραγραφές λήγουν μετά την 31.12.2016, απορριπτομένων όλων των αντίθετων ειδικότερων ισχυρισμών της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ένατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το μέρος που αφορά στο ΦΕφπ, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1-2 ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005: «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) [...], γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 327/2004 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη III Β), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών (1095248/1844/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1125/25.11.2004): «Από τις διατάξεις [...] 49 παρ. 3 ν. 2859/2000 συνάγεται ότι προϋπόθεση εκδόσεως συμπληρωματικών [...] πράξεων είναι πλὴν άλλων, [...] η έκδοση αρχικής πράξεως και φόρος μεγαλύτερος από τον προσδιορισθέντα σ' αυτήν (βλ. και ΣτΕ 2703/97, 2473/96 ως ανωτέρω). Αντιθέτως, **αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος διά συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ κατά τα ανωτέρω) ή πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου [...].**»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τις διαφορές ΦΠΑ που καταλογίστηκαν στον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, με τις υπ' αριθμ.-...../2016 προσβαλλόμενες πράξεις και **δεδομένου ότι δεν τίθεται ζήτημα παρέκτασης της αρχικής παραγραφής από τα 5 στα 10 έτη** (κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 57 παρ. 2 περ. γ' ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, όπως αμφότερες ίσχυαν κατά τις τρεις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005), αφού από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης **δεν προκύπτει ότι έχουν εκδοθεί αρχικές πράξεις** προσδιορισμού ΦΠΑ για τις τρεις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005, **με αποτέλεσμα οι υπό κρίση υπ' αριθμ.-...../2016**

προσβαλλόμενες πράξεις να μην μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικές και να μην επιτρέπεται συνεπώς κατά νόμον η παρέκταση της αρχικής παραγραφής από τα 5 στα 10 έτη, ισχύει 5ετής παραγραφή, που αρχίζει από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκάστοτε εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Συνεπώς:

για την ελεγχθείσα περίοδο	η παραγραφή έληγε, καταρχήν, στις
01.01.2003-31.12.2003	31.12.2009
01.01.2004-31.12.2004	31.12.2010
01.01.2005-31.12.2005	31.12.2011

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 ν. 3790/2009, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενων πράξεων: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»*, στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 3790/2009 αναφέρεται σχετικά ότι: *«Με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου προτείνεται η παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009 μέχρι 30.6.2010 λόγω του μεγάλου αριθμού παραγραφόμενων υποθέσεων αφού την 31.12.2009 παραγράφονται σωρευτικά τέσσερεις χρήσεις (2000, 2001, 2002 και 2003) καθώς και μεγάλος αριθμός λοιπών υποθέσεων, ενώ συγχρόνως βρίσκονται σε εξέλιξη οι μετά την έκδοση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων του ν. 3259/2004, όπως ισχύει, διαδικασίες κοινοποίησης και αποδοχής από τους επιτηδευματίες των ως άνω σημειωμάτων, καθώς και οι διαδικασίες περαίωσης στη φορολογία κεφαλαίου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 ν. 3842/2010, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενων πράξεων: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.»* στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 3842/2010 αναφέρεται σχετικά ότι: *«Με το άρθρο αυτό προτείνεται η παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010 μέχρι 31.12.2010, λόγω του μεγάλου αριθμού παραγραφόμενων υποθέσεων, αφού την 30.6.2010 παραγράφονται σωρευτικά τέσσερεις χρήσεις (2000, 2001, 2002 και 2003) καθώς και μεγάλος αριθμός λοιπών υποθέσεων. Η προτεινόμενη παράταση του χρόνου παραγραφής κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 30.6.2010, εξαιτίας και της ενασχόλησης των Δ.Ο.Υ. και των ελεγκτικών κέντρων κυρίως με τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων (Φ.Π.Α. κ.λπ.) στο πλαίσιο της εντατικοποίησης των προσωρινών και προληπτικών ελέγχων, αλλά και των διαδικασιών παραλαβής των πάσης φύσεως δηλώσεων οικ. έτους 2010. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 ν. 3888/2010, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενων πράξεων: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή*

πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, **παρταίνεται μέχρι 31.12.2011.**», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με την παράγραφο 7 προσδιορίζεται ότι παρταίνεται μέχρι 31.12.2011 η προθεσμία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή των πράξεων επιβολής φόρων, εισφορών ή τελών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 ν. 4002/2011, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενων πράξεων: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, **παρταίνεται μέχρι 31.12.2012.**», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4002/2011 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προτείνεται η παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011 μέχρι 31.12.2012, λόγω του μεγάλου αριθμού παραγραφόμενων υποθέσεων. Η προτεινόμενη παράταση του χρόνου παραγραφής κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 31.12.2011, εξαιτίας και της ενασχόλησης των Δ.Ο.Υ. και των ελεγκτικών κέντρων κυρίως με τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων (Φ.Π.Α. κ.λπ.) στο πλαίσιο της εντατικοποίησης των προσωρινών και προληπτικών ελέγχων, αλλά και των διασταυρώσεων που βρίσκονται σε εξέλιξη.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενων πράξεων: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, **παρταίνεται μέχρι 31.12.2013.**», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4098/2012 αναφέρεται σχετικά ότι: «Η παράταση αυτή κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι τις 31.12.2012 η οποία οφείλεται: 1. Στην οργανωτική αναδιάρθρωση των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών το μεγαλύτερο μέρος της οποίας πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2012, και συνίσταται στην ενοποίηση Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού, στις συνενώσεις Δ.Ο.Υ., στην αναστολή λειτουργίας δικαστικών τμημάτων και τμημάτων Ελέγχου και στη μεταφορά αρμοδιοτήτων τους σε άλλες Δ.Ο.Υ. 2. Στην τεράστια έλλειψη προσωπικού που προκάλεσε η εφαρμογή του ν.4024/2011 (εφεδρεία κ.λπ.) στη λειτουργία των υπηρεσιών. 3. Στη μη πλήρη μέχρι σήμερα επιχειρησιακή λειτουργία και εφαρμογή του συστήματος ELENXIS.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 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, παρταίνεται 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.**», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4141/2013 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η δυνατότητα του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις επιβολής του φόρου και λοιπές καταλογιστικές πράξεις με σχετική χρονική άνεση με αποτέλεσμα την αύξηση της βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων και τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, την ιδιαίτερη, για τα δημοσιονομικά δεδομένα της χώρας, χρονική αυτή περίοδο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4203/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενων πράξεων: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:** α) [...], και β) **για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 [...] εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από [...] φορολογική ή ελεγκτική αρχή [...].**», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4203/2013 αναφέρεται σχετικά ότι: «...στη διάταξη αυτή εμπίπτουν και οι περιπτώσεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας στοιχείων από το ΣΔΟΕ και τις λοιπές φορολογικές και ελεγκτικές αρχές. Η διάταξη της περίπτωσης β' του παρόντος άρθρου καταλαμβάνει και τις υποθέσεις εκείνες, για τις οποίες έχει εκδοθεί ή πρόκειται να εκδοθεί εντολή ελέγχου, έρευνας ή παραγγελίας μέχρι και τη λήξη του χρόνου παραγραφής, δηλαδή την 31^η Δεκεμβρίου 2013.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 01.11.2016 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, καθώς και το συνημμένο υπ' αριθμ. πρωτ./2.12.2014 πληροφοριακό δελτίο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, είχε εκδοθεί α) η υπ' αριθμ. πρωτ./7.8.2014 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, που αφορούσε στον, ΑΦΜ, και β) η υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, που αφορούσε στον, ΑΦΜ

Επειδή, όπως προκύπτει από την εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 10 ν. 3790/2009, του άρθρου 82 ν. 3842/2010, του άρθρου 12 παρ. 7 ν. 3888/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012, όπως και οι πέντε αυτές διατάξεις ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενων πράξεων, α) η 5ετής παραγραφή για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2003-31.12.2003, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2009, παρατάθηκε διαδοχικά με τις πέντε ως άνω διατάξεις μέχρι τις 31.12.2013, β) η 5ετής παραγραφή για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2010, παρατάθηκε διαδοχικά με τις τρεις τελευταίες εκ των ως άνω διατάξεων μέχρι τις 31.12.2013 και γ) η 5ετής παραγραφή για

την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2005-31.12.2005, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2011, παρατάθηκε διαδοχικά με τις δύο τελευταίες εκ των ως άνω διατάξεων μέχρι τις 31.12.2013.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες σχετικές Αιτιολογικές Εκθέσεις των νόμων, με τους οποίους παρατάθηκαν οι προθεσμίες παραγραφής ορισμένων φορολογικών υποθέσεων, οι σχετικές παρατάσεις ήταν αναγκαίες λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 31.12.2011 και 31.12.2012, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι ως άνω παρατάσεις της παραγραφής για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005 τελούν σε συμφωνία με το γενικότερο πλαίσιο για τις παρατάσεις παραγραφών που διαγράφηκε με την υπ' αριθμ. 1623/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε (ομόφωνα) ότι: «...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 διοικούμενου [...], επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων [...] και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους [...]. Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβάλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, **δύνатаι, δε, κατ' εξαίρεση - υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων -, η οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, να παραταθεί.** Η παραγραφή αυτή **πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια**, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε, αφενός, να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους μεν φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας- και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, το δε Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων ποσών προστίμων [...].»

Επειδή, με τον ένατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005 το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των σχετικών υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενων πράξεων (διορθωτικού προσδιορισμού

ΦΠΑ) έχει υποπέσει σε παραγραφή και για το λόγο αυτό οι πράξεις αυτές πρέπει να ακυρωθούν. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμος βάσιμος. Κι αυτό, γιατί ναι μεν, όπως προαναφέρθηκε, οι παρατάσεις της παραγραφής για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005 που θεσπίστηκαν με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των ν. 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4141/2013 και 4203/2013 τελούν σε συμφωνία με το γενικότερο πλαίσιο για τις παρατάσεις παραγραφών που διαγράφηκε με την υπ' αριθμ. 1623/2016 ομόφωνη απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (δεδομένου μάλιστα ότι κατά το χρόνο έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί η απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην οποία παρέπεμψε το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας μεταξύ άλλων των ως άνω διατάξεων των ν. 3790/2009 και 3842/2010 περί παράτασης της παραγραφής η υπ' αριθμ. 675/2017 (7μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του ίδιου δικαστηρίου) και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας των εν λόγω διατάξεων, **πλην όμως στην υπό κρίση περίπτωση δεν ήταν κατά νόμον επιτρεπτή η παράταση της παραγραφής των ελεγχθεισών περιόδων 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005 για σκοπούς φορολογίας ΦΠΑ πέραν της 31.12.2013, αφού δεν πληρούνταν οι προβλεπόμενες από τις προπαρατεθείσες σχετικές διατάξεις των ν. 4141/2013 και 4203/2013 προϋποθέσεις**, προκειμένου να επέλθει η έννομη συνέπεια της παράτασης της παραγραφής των εν λόγω περιόδων πέραν της 31.12.2013, και συγκεκριμένα αφού **μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής («προσδιορισμού») του ΦΠΑ, δηλαδή μέχρι τις 31.12.2013, δεν είχε εκδοθεί**, για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005 και για σκοπούς φορολογίας ΦΠΑ, **ούτε εντολή ελέγχου** (άρθρο 37 παρ. 5 ν. 4141/2013) **ούτε εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από φορολογική ή ελεγκτική αρχή** (άρθρο 22 ν. 4203/2013), δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τη συμπεροβαλλόμενη με τις υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 01.11.2016 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, καθώς και το συνημμένο υπ' αριθμ. πρωτ./2.12.2014 πληροφοριακό δελτίο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, **τόσο η υπ' αριθμ. πρωτ./07.08.2014 εντολή ελέγχου** του Προϊσταμένου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, η οποία μάλιστα δεν αφορούσε τον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, **όσο και η υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2016 εντολή ελέγχου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, που αφορούσε στον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, **εκδόθηκαν μετά το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής του ΦΠΑ, δηλαδή μετά τις 31.12.2013** (και συγκεκριμένα στις 07.08.2014 και στις 04.02.2016 αντίστοιχα). Συνεπώς, κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./2016 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (22.11.2016) το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής («προσδιορισμού») ΦΠΑ για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και

01.01.2005-31.12.2005 είχε παραγραφεί. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ένατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το μέρος που αφορά στο ΦΠΑ, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι, **πρώτον**, επί των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων αναγράφεται επί λέξει: «...Έχοντας υπ' όψη: α) τις διατάξεις των άρθρων 33, 61-63, 68 και 84 του Ν. 2238/1994... β) τις διατάξεις... του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας... γ) τις διατάξεις των άρθρων 1 & 2 του ν. 2523/1997...», από τα ανωτέρω δε προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε επί τη βάσει και των προϊσχυσασών διατάξεων των ν. 2523/1997 και ν. 2238/1994 και των διατάξεων του ν. 4174/2013, αφού γίνεται επίκληση και των προϊσχυσασών και των ισχυουσών διαδικαστικών διατάξεων, με αποτέλεσμα να δημιουργείται πλήρης σύγχυση ως προς τη νομιμότητα του επίδικου ελέγχου, εξ απόψεως τήρησης των εφαρμοστέων διαδικαστικών διατάξεων, αφού δεν είναι δυνατό να διαγνωσθεί ποιες είναι οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν τελικά εν προκειμένω και, εξάλλου, η παράλληλη εφαρμογή διατάξεων αποκλείεται εκ του νόμου, αφού ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διεξάγεται επί συγκεκριμένου, σαφώς ορισμένου και όχι πιθανολογούμενου νομοθετικού πλαισίου, και συνιστά νομική πλημμέλεια του διενεργηθέντος ελέγχου και των επί τη βάσει αυτού εκδοθεισών πράξεων. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ήδη από μια απλή ανάγνωση των τίτλων των παρατιθέμενων στις προσβαλλόμενες πράξεις διατάξεων των ν. 2238/1994, ν. 4174/2013 και ν. 2523/1997 προκύπτει με σαφήνεια ότι αα) οι διατάξεις των άρθρων 61 (υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης), 62 (προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης) και 63 (αρμόδιος προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας) ν. 2238/1994 συναρτώνται με το αν, το πότε και το σε ποιον έπρεπε να υποβληθούν από τον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, δηλώσεις ΦΕΦΠ, ώστε με τις διατάξεις αυτές στηρίζονται οι διαπιστώσεις και οι κρίσεις του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου περί παρά το νόμο μη υποβολής από τον ελεγχόμενο δηλώσεων ΦΕΦΠ για όσες από τις ελεγχόμενες περιόδους δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΕΦΠ, αβ) οι διατάξεις των άρθρων 1 (πρόσθετοι φόροι) και 2 (χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων) ν. 2523/1997 συναρτώνται με τους καταλογισθέντες πρόσθετους φόρους και τον ειδικότερο υπολογισμό τους, ώστε με τις διατάξεις αυτές στηρίζονται η επιβολή από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βόλου των πρόσθετων φόρων στη φορολογία εισοδήματος και ο υπολογισμός τους, και αγ) οι διατάξεις των άρθρων 2 (πεδίο εφαρμογής Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας), 23 (εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης), 25 (είσοδος σε εγκαταστάσεις), 28 (αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου), 30 (προσδιορισμός φόρου), 34 (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου), 37 (έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου) και 72 (μεταβατικές διατάξεις) ν. 4174/2013 αποτελούν, μόνο αυτές, τις διαδικαστικές διατάξεις που εφαρμόστηκαν στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, δεν τίθεται κανένα ζήτημα τάχα διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επί τη βάση και των προϊσχυσασών διατάξεων των ν. 2523/1997 και ν. 2238/1994 και των ισχυουσών διατάξεων του ν. 4174/2013 ούτε πολύ περισσότερο πλήρους σύγχυσης ως προς τη νομιμότητα του ελέγχου, αφού δε φαίνεται εύλογο να υπάρχει αμφιβολία περί του ποιες διαδικαστικές διατάξεις εφαρμόστηκαν στην υπό κρίση περίπτωση, που δεν είναι άλλες (και δε θα μπορούσαν να είναι άλλες, ενόψει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 72 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013) από εκείνες του ν. 4174/2013, με αποτέλεσμα να μην τίθεται κανένα ζήτημα τάχα μη διεξαγωγής του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επί συγκεκριμένου, σαφώς ορισμένου και όχι πιθανολογούμενου νομοθετικού πλαισίου και ως εκ τούτου να μην προκύπτει συναφώς καμιά νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων, απορριπτομένου ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το πρώτο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].*»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν περαιτέρω, **δεύτερον**, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελείς ως αντικείμενες στο άρθρο 37 ν. 4174/2013, αφού δεν περιέχουν, μεταξύ άλλων, τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, κάτι το οποίο δεν προκύπτει από τις προσβαλλόμενες πράξεις. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί σε όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις, στη δεύτερη σελίδα τους, παρατίθεται ανάλυση περί του τρόπου υπολογισμού του φόρου εισοδήματος και των προβλεπόμενων κατά νόμον προσαυξήσεων και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών, με αναφορά σε ειδική διάταξη του ν. 2238/1994 ή του ν. 4172/2013 κατά περίπτωση, αν προβλέπεται φορολόγηση με ειδικό τρόπο και όχι με τις γενικές διατάξεις, ενώ στην πρώτη τους σελίδα γίνεται ρητά παραπομπή στη σχετική από 01.11.2016 έκθεση ελέγχου ΦΕφπ της Δ.Ο.Υ. Βόλου, όπου στις σελίδες 29-35 (Ενότητες ΣΤ'-Ζ') και ειδικότερα στις σελίδες 33-35 (Ενότητα Ζ') περιγράφεται με λεπτομέρεια ο τρόπος υπολογισμού του καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου, ανά είδος εισοδήματος, όπου χρειάζεται (δηλαδή στην περίπτωση της φορολόγησης με ειδικό τρόπο) ή με παραπομπή στην ισχύουσα κατά περίπτωση φορολογική κλίμακα κατά τα άρθρα 9 ν. 2238/1994 και 15, 29 και 40 ν. 4172/2013 (φορολόγηση με βάση τις γενικές διατάξεις), αντίστοιχα, και ανά χρήση, κατά τρόπο ώστε να μην καταλείπεται καμιά

αμφιβολία περί του τρόπου υπολογισμού του συνολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου ανά χρήση. Συνεπώς, από τη συνδυασμένη ανάγνωση των προσβαλλόμενων πράξεων και των σελίδων 33-35 της σχετικής από 01.11.2016 έκθεσης ελέγχου ΦΕΦπ της Δ.Ο.Υ. Βόλου προκύπτει σαφώς ο τρόπος υπολογισμού του συνολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου, μη τιθεμένου επομένως κανενός ζητήματος πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων (αντίθεσής τους στο άρθρο 37 ν. 4174/2013) για το λόγο ότι τάχα δεν περιέχουν τον τρόπο υπολογισμού του ποσού του φόρου και απορριπτομένου κατά τούτο ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος, αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν πρέπει να διαβάζονται αυτονομημένα, αλλά, όπως είναι εύλογο, πάντα σε συνδυασμό με την αιτιολογία τους, ήτοι τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές σχετική έκθεση ελέγχου, στην οποία ρητά παραπέμπουν ακριβώς γι' αυτό το λόγο οι προσβαλλόμενες πράξεις. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το δεύτερο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 17 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.*»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφονται ως εφαρμοστέες και οι διατάξεις του ν. 2238/1994 και του ν. 2523/1997 και του ν. 4174/2013, αφ' ης όμως στιγμής κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων ίσχυαν πλέον οι διατάξεις του ν. 4174/2013, η Δ.Ο.Υ. Βόλου όφειλε να αναφέρει αν οι διατάξεις του νόμου αυτού είναι ευνοϊκότερες και σε κάθε περίπτωση να εφαρμόσει το ευνοϊκότερο για τον ελεγχόμενο νομοθετικό καθεστώς. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ναι μεν στο δίκαιο των φορολογικών κυρώσεων μεταγενέστερη ρύθμιση, με την οποία αντιμετωπίζεται επιεικέστερα φορολογική παράβαση σε σύγκριση με την αντίστοιχη προϊσχύσασα ρύθμιση, εφαρμόζεται αναδρομικά, καταλαμβάνουσα και φορολογικές παραβάσεις που διαπράχθηκαν προ της έναρξης ισχύος της, πλην όμως αυτό δεν ισχύει πάντα και δίχως όρους, **αλλά μόνον εφόσον α)** δεν υπάρχει ρητή επιφύλαξη περί εξακολούθησης της εφαρμογής της προγενέστερης δυσμενέστερης ρύθμισης επί φορολογικών παραβάσεων που διαπράχθηκαν προ της έναρξης ισχύος της μεταγενέστερης επιεικέστερης ρύθμισης (πάγια νομολογία: πρβλ. υπ' αριθμ. 2408/2010 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 3278/2007 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα), 3821/2005 (5μ., σκέψη 7, ομόφωνα), 4055/1998 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα), 2672/1984, 2460/1981 και 1525/1955 αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) **και β)** πληρωθούν οι τυχόν προβλεπόμενες από τη νέα ρύθμιση απαραίτητες

προϋποθέσεις, προκειμένου αυτή να εφαρμοστεί και αναδρομικά (επίσης πάγια νομολογία· πρβλ., ενδεικτικά αντί άλλων, υπ' αριθμ. 3348/2015 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα), 120/2013 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 3935/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα), 1714/2012 (5μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 3955/2011 (5μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 1524/2010 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1801/2009 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα), 3296/2007 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 2950/2006 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 2690/2006 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1438/2006 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 3586/2004 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) και 100-102/2003 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας· πρβλ. και υπ' αριθμ. 2785/2004 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 3957/2012 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 2938/2005 (σκέψη 5, ομόφωνα), 1402/2005 (5μ., σκέψη 7, ομόφωνα) και 2586/2002 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας). Δηλαδή, με άλλα λόγια, η μεταγενέστερη επιεικέστερη ρύθμιση επιτρέπεται να περιορίσει ή και να αποκλείσει ακόμα την αναδρομική εφαρμογή της. Στην υπό κρίση περίπτωση, από τη στιγμή που με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, ο νομοθέτης επιφυλάχθηκε ρητά της εξακολούθησης της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 1 ν. 2523/1997 επί φορολογικών παραβάσεων που διαπράχθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (1.1.2014) και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις εκδίδονται μετά την ημερομηνία αυτή, εφαρμοστέες για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά τις χρήσεις 2002-2007 και 2009-2013 είναι οι διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2523/1997 περί επιβολής πρόσθετων φόρων και όχι οι σχετικές διατάξεις του ν. 4174/2013 περί επιβολής κυρώσεων επί φορολογικών παραβάσεων, **ακόμα κι αν οι πρώτες (του ν. 2523/1997) είναι δυσμενέστερες για τους υπόχρεους σε σχέση με τις δεύτερες (του ν. 4174/2013)**. Συνεπώς, εν προκειμένω ορθά ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2523/1997 για τις παραβάσεις που αφορούν στις χρήσεις 2002-2007 και 2009-2013 και τις σχετικές διατάξεις του ν. 4174/2013 για τις παραβάσεις που αφορούν στη χρήση 2014. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να*

λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. **Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.** 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη

διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστάωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι ουδέποτε τους επιδόθηκε η κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις απαραίτητη κλήση προς ακρόαση κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στην υπό κρίση περίπτωση συντάχθηκαν το υπ' αριθμ. πρωτ./6.9.2016 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Βόλου και οι υπ' αριθμ. πρωτ./6.9.2016 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού (προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί) ΦΕΦΠ και οι υπ' αριθμ. πρωτ./6.9.2016 και/6.9.2016 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού (προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί) ΦΠΑ, που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή με τα υπ' αριθμ./6.9.2016 και/6.9.2016 διαβιβαστικά, αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ. Βόλου (αριθμοί συστημένων RE.....GR/7.9.2016 και RE.....GR/7.9.2016 αντίστοιχα), όπως προκύπτει από τα φωτοαντίγραφα των εν λόγω διαβιβαστικών (υπ' αριθμ. 32 σχετικό εκ των περιλαμβανόμενων στο φάκελο της υπόθεσης και ειδικότερα εκ των αποσταλέντων από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου), και επί των οποίων η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων εξέθεσαν εγγράφως τις απόψεις-απαντήσεις τους με το υπ' αριθμ. πρωτ./20.10.2016 έγγραφό τους (υπ' αριθμ. 33 σχετικό εκ των περιλαμβανόμενων στο φάκελο της υπόθεσης και ειδικότερα εκ των αποσταλέντων από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου). Συνεπώς, τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος υποχρέωση της Διοίκησης να καλεί τον ενδιαφερόμενο πολίτη να εκθέσει τις απόψεις του επί διοικητικής ενέργειας ή μέτρου που πρόκειται να ληφθεί σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του και συγκεκριμένα πριν τη λήψη τους, όπως η υποχρέωση αυτή έχει εξειδικευτεί στις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999 και, ειδικά στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013 και στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, απορριπτομένου ως μη αληθούς (ουσία αβάσιμου) του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος ότι δεν τους επιδόθηκε ποτέ κλήση προς ακρόαση. Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και του προσδιορισμού φόρου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β'-δ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) **τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου**, η) [...].»*

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιέχουν όλα τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 64, 28 παρ. 2 και 37 ν. 4174/2013 στοιχεία και συγκεκριμένα δεν περιέχουν τους λόγους, για τους οποίους η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό των επίδικων ποσών, και ούτε τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκαν αυτά, η διαλαμβανόμενη δε σ' αυτές αιτιολογία είναι όλως αόριστη και ελλιπής. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκλήθηκε κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου (δεύτερο εξεταζόμενο μέρος) της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, σε όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις, στη δεύτερη σελίδα τους, παρατίθεται ανάλυση περί του τρόπου υπολογισμού του φόρου εισοδήματος και των προβλεπόμενων κατά νόμον προσαυξήσεων και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών, με αναφορά σε ειδική διάταξη του ν. 2238/1994 ή του ν. 4172/2013 κατά περίπτωση, αν προβλέπεται φορολόγηση με ειδικό τρόπο και όχι με τις γενικές διατάξεις, ενώ στην πρώτη τους σελίδα γίνεται

ρητά παραπομπή στη σχετική από 01.11.2016 έκθεση ελέγχου ΦΕφπ της Δ.Ο.Υ. Βόλου, όπου στις μεν σελίδες 29-35 (Ενότητες ΣΤ'-Ζ') και ειδικότερα στις σελίδες 33-35 (Ενότητα Ζ') περιγράφεται με λεπτομέρεια ο **τρόπος υπολογισμού** του καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου, ανά είδος εισοδήματος, όπου χρειάζεται (δηλαδή στην περίπτωση της φορολόγησης με ειδικό τρόπο) ή με παραπομπή στην ισχύουσα κατά περίπτωση φορολογική κλίμακα κατά τα άρθρα 9 ν. 2238/1994 και 15, 29 και 40 ν. 4172/2013 (φορολόγηση με βάση τις γενικές διατάξεις), αντίστοιχα, και ανά χρήση, στις δε σελίδες 10-29 (Ενότητες Γ'-Ε') παρατίθενται οι **λόγοι**, για τους οποίους η Δ.Ο.Υ. Βόλου προέβη στον προσδιορισμό του καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου ανά χρήση. Συνεπώς, από τη συνδυασμένη ανάγνωση των προσβαλλόμενων πράξεων και των σελίδων 10-29 και 33-35 αντίστοιχα της σχετικής από 01.11.2016 έκθεσης ελέγχου ΦΕφπ της Δ.Ο.Υ. Βόλου προκύπτουν σαφώς τόσο οι λόγοι, για τους οποίους η Δ.Ο.Υ. Βόλου προέβη στον προσδιορισμό του καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου ανά χρήση, όσο και ο τρόπος υπολογισμού του συνολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου, κατά τρόπο ώστε να μην καταλείπεται καμιά αμφιβολία περί αυτών, μη τιθεμένου επομένως κανενός ζητήματος πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων (αντίθεσής τους στα άρθρα 64, 28 παρ. 2 και 37 ν. 4174/2013) για το λόγο ότι τάχα δεν περιέχουν ούτε τους λόγους που δικαιολογούν τον προσδιορισμό του φόρου ανά χρήση ούτε τον τρόπο υπολογισμού του ποσού του φόρου και απορριπτομένου κατά τούτο α) ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος, αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν πρέπει να διαβάζονται αυτονομημένα, αλλά, όπως είναι εύλογο, πάντα σε συνδυασμό με την αιτιολογία τους, ήτοι τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές σχετική έκθεση ελέγχου, στην οποία ρητά παραπέμπουν ακριβώς γι' αυτό το λόγο οι προσβαλλόμενες πράξεις, και β) ως αόριστου του ισχυρισμού της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος ότι η διαλαμβανόμενη στις προσβαλλόμενες πράξεις αιτιολογία είναι εντελώς αόριστη και ελλιπής, αφού δεν εξειδικεύεται σε τι συνίστανται η αοριστία και οι ελλείψεις της αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων (ήτοι της από 01.11.2016, συμπροσβαλλόμενης με τις πράξεις αυτές ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, έκθεσης ελέγχου ΦΕφπ της Δ.Ο.Υ. Βόλου), με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί στην ουσία του ο περαιτέρω αυτός ισχυρισμός. Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ως άνω ειδικότερη ανάλυση.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τους πρώτο, δεύτερο, έκτο και όγδοο επιμέρους λόγους

Επειδή, δεδομένων των κριθέντων κατά την εξέταση του ένατου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος που ο λόγος αυτός αφορά στο ΦΠΑ και συγκεκριμένα της κρίσης ότι κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./2016 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (22.11.2016) το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής («προσδιορισμού») ΦΠΑ για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005 είχε παραγραφεί, **παρέλκει** η εξέταση του έκτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφορικά με τους ακόλουθους **τέσσερις** ειδικότερους λόγους: α) ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εξόδων

από το ΦΠΑ εσόδων για τις χρήσεις 2004-2006 λόγω μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων για έξοδα και δαπάνες [προφανώς εκ παραδρομής η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων αναφέρονται στις χρήσεις 2004-2006 αντί για τις χρήσεις 2003-2005, αφού δεν έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2006], πλην όμως η μη προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων οφειλόταν σε νόμιμη καταστροφή τους λόγω παρέλευσης του χρονικού διαστήματος (5ετία), εντός του οποίου ο αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, είχε κατά νόμον υποχρέωση να τα διαφυλάξει (υπ' αριθμ. **6.1** ειδικότερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής), **β)** ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου προσδιόρισε τα έσοδα, βάσει των οποίων υπολόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ για τη χρήση 2003, στο ποσό των 34.043,00 €, ενώ το ορθό είναι 33.534,00 € (υπ' αριθμ. **6.2** ειδικότερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής), **γ)** για τις χρήσεις 2004 και 2005 καταλογίστηκε ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία και άρα το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ δεν έχει παραγραφεί, πλην όμως κανένα συγκεκριμένο συμπληρωματικό στοιχείο που να αφορά στις χρήσεις 2004 και 2005 δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου (υπ' αριθμ. **6.6** ειδικότερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής), και **δ)** ο έλεγχος απορρίπτει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 3.603,95 € με την αιτιολογία ότι στις χρήσεις 2002 και 2003 οι εκκαθαριστικές δηλώσεις υποβλήθηκαν ανακριβώς, καθόσον δεν περιλαμβάνονται τα έσοδα, τα οποία προέκυψε ότι πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, πλην όμως το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο προέκυψε ότι αφορά σε μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου από προηγούμενες χρήσεις, για τις οποίες έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ και περιλαμβάνονται τα έσοδα που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος (υπ' αριθμ. **6.8** ειδικότερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής).

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τον τρίτο επιμέρους λόγο

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους, και ειδικότερα με τον τρίτο (υπ' αριθμ. **6.3**) επιμέρους λόγο, η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι η σύμβαση μίσθωσης μεταξύ του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, και του προσφεύγοντος με ημερομηνία 15.6.2006 συμφωνήθηκε να αρχίσει στις 15.6.2006 και να λήξει στις 14.6.2012, με ετήσιο μίσθωμα 2.000,00 €, καταβλητέο την πρώτη ημέρα κάθε ημερολογιακού μήνα, πλην όμως η μίσθωση αυτή ίσχυσε στην πραγματικότητα για μία καλοκαιρινή σεζόν (2006) και την 31.12.2006 λύθηκε άτυπα, δεδομένου ότι το κατάλυμα δε νοιάστηκε ξανά μέχρι και τη λήξη της μίσθωσης (2012) λόγω του ότι ο προσφεύγων αρρώστησε σοβαρά και το 2007 διαγνώστηκε ότι πάσχει από την ασθένεια croh, χρόνια πάθηση, η οποία ως αποτέλεσμα επιδείνωσε την ποιότητα ζωής του και την ικανότητά του προς εργασία, παρόλα δε αυτά ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, χωρίς καμία απόδειξη, όλως εσφαλμένως και αυθαίρετως, προσδιόρισε για τη χρήση 2007-2012 εισοδήματα από ακίνητα 2.000,00 € ανά χρήση και συγκεκριμένα έως και τη χρήση 2011 και 916,69 € για τη χρήση 2012. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί α) από κανένα από τα έγγραφα που προσκομίζουν προς απόδειξη των ισχυρισμών τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτουν (πλήρης

απόδειξη) τα ως άνω επικαλούμενα από αυτούς πραγματικά γεγονότα της σοβαρής ασθένειας του προσφεύγοντος, της εξ αυτού του λόγου μη χρησιμοποίησης των μισθίων μέχρι τη λήξη της μίσθωσης (2012) και της εκ τούτου συναγόμενης άτυπης λύσης της ως άνω σύμβασης της μίσθωσης μεταξύ του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, και του προσφεύγοντος την 31.12.2006. Εξάλλου, β) όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 01.11.2016 έκθεση ελέγχου ΦΕΦΠ της Δ.Ο.Υ. Βόλου (ενότητα Γ', αριθμός 6.1), μεταξύ του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, και του προσφεύγοντος καταρτίστηκε σύμβαση μίσθωσης με ημερομηνία 15.6.2006 και το σχετικό συμφωνητικό κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις 29.6.2006 (αριθμός θεώρησης/29.6.2006), από δε το συμφωνητικό αυτό προκύπτει ότι ο αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, (εκ)μίσθωσε στον προσφεύγοντα, μέχρι και τις 14.6.2012, τέσσερα (4) δίκλινα δωμάτια, ένα (1) τρίκλινο δωμάτιο και δύο (2) δίχωρα διαμερίσματα έναντι ετήσιου μισθώματος 20.000,00 €, ήτοι 166,67 € ανά μήνα, γεγονότα που δεν αμφισβητούν η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, ενώ ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, αποδεχόμενος τις απόψεις τους επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, προσδιόρισε για το πρώτο έτος της μίσθωσης (15.6.2006-31.12.2006) το εισόδημα σε 1.083,34 € και για το έτος 2012 (1.1.2012-14.6.2012) σε 916,67 €, απορριπτομένου ως ουσία αβάσιμου του αντίθετου ως άνω ισχυρισμού της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος ότι τάχα ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, χωρίς καμία απόδειξη, όλως εσφαλμένως και αυθαιρέτως, προσδιόρισε για τη χρήση 2007-2012 εισοδήματα από ακίνητα 2.000,00 € ανά χρήση και συγκεκριμένα έως και τη χρήση 2011 και 916,69 € για τη χρήση 2012. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και ειδικότερα ο τρίτος (υπ' αριθμ. **6.3**) επιμέρους λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τον τέταρτο επιμέρους λόγο

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους, και ειδικότερα με τον τέταρτο (υπ' αριθμ. **6.4**) επιμέρους λόγο, η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου προσδιόρισε για τις χρήσεις 2010-2013 με την αόριστη αιτιολογία «λοιπά στοιχεία που τέθηκαν υπόψη μας» εισόδημα 300,00 € ανά χρήση από μίσθωση αγροτικού ακινήτου, πλην όμως η διαπίστωση αυτή, πέραν της προφανούς αοριστίας της, είναι και εσφαλμένη, δεδομένου ότι αποδεδειγμένα επρόκειτο για προφορική αγρομίσθωση προς τον, χωρίς χρηματικό αντάλλαγμα, η δε συμφωνία να καταβάλλει ο εν λόγω μισθωτής ένα μέρος από τη συγκομιδή, η οποία αποδεικνύεται από την από 25.8.2016 υπεύθυνη δήλωση του μισθωτή με βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής, εσφαλμένως εκλαμβάνεται ως περίπτωση ανταλλάγματος σε είδος και άρα ως περίπτωση διπλής πώλησης, ενώ θα έπρεπε, κατ' ορθή εκτίμηση του πραγματικού και των ειδικών περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης (επρόκειτο για ένα μικρής έκτασης ελαιώνα), να εκληφθεί ως δωρεάν παραχώρηση γης κυρίως για το σκοπό της συντήρησης και της φροντίδας αυτής, δεδομένου ότι αποδεδειγμένα ο εκμισθωτής-αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, ήταν ηλικιωμένος και με πολλά προβλήματα υγείας

και δεν μπορούσε να ανταποκριθεί στα συγκεκριμένα καθήκοντα, σε τέτοιες δε περιπτώσεις συνηθίζεται ο ιδιοκτήτης-εκμισθωτής να παίρνει ως δώρο από το μισθωτή προϊόντα από την παραγωγή του, συνεπώς εν προκειμένω δεν πρόκειται για περίπτωση διπλής πώλησης. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, πέρα από το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 01.11.2016 έκθεση ελέγχου ΦΕφπ της Δ.Ο.Υ. Βόλου (ενότητα Γ', αριθμός 6.2), η εκμίσθωση της υπό κρίση αγροτικής έκτασης περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Βόλου από το γεγονός ότι μετά τη γνωστοποίηση στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα της έκδοσης της υπό κρίση εντολής ελέγχου και της κοινοποίησης των αιτημάτων παροχής πληροφοριών, κατά τα ειδικότερα εκτιθέμενα στην υπό κρίση από 01.11.2016 έκθεση ελέγχου ΦΕφπ της Δ.Ο.Υ. Βόλου (ενότητα Α'), προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. Βόλου η, λογίστρια, προσκομίζοντας σχετική εξουσιοδότηση της προσφεύγουσας, προκειμένου να υποβάλει τις δηλώσεις ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2008-2014, στις οποίες, καθώς και στα έντυπα Ε2 που τη συνόδευσαν, αναφερόταν η εκμίσθωση της ως άνω αγροτικής έκτασης στονέναντι ετήσιου μισθώματος 300,00 €, δηλαδή με άλλα λόγια η εν λόγω μίσθωση προέκυψε από στοιχεία που η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων είχαν ήδη στην κατοχή τους και για τα οποία εκδήλωσαν τη βούλησή τους να τα συμπεριλάβουν στις οικείες δηλώσεις ΦΕφπ, απορριπτομένου συνεπώς ως ουσία αβάσιμου του ως άνω ισχυρισμού της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου προσδιόρισε για τις χρήσεις 2010-2013 εισόδημα 300,00 € ανά χρήση από μίσθωση αγροτικού ακινήτου με την αόριστη αιτιολογία «λοιπά στοιχεία που τέθηκαν υπόψη μας», από κανένα από τα έγγραφα που προσκομίζουν προς απόδειξη των ισχυρισμών τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτουν (πλήρης απόδειξη) τα ως άνω επικαλούμενα από αυτούς πραγματικά γεγονότα α) ότι η υπό κρίση μίσθωση ήταν μια προφορική αγρομίσθωση, χωρίς χρηματικό αντάλλαγμα, β) ότι ο εκμισθωτής-αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, ήταν ηλικιωμένος και με πολλά προβλήματα υγείας και δεν μπορούσε να ανταποκριθεί στα καθήκοντα της συντήρησης και της φροντίδας της εκμισθωθείσας αγροτικής έκτασης, γ) ότι η εν λόγω έκταση (μικρής έκτασης ελαιώνας) παραχωρήθηκε δωρεάν στονκυρίως για το σκοπό ακριβώς αυτό, δηλαδή της συντήρησης και της φροντίδας αυτής, αφού ο εκμισθωτής-αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, ήταν ηλικιωμένος και με πολλά προβλήματα υγείας και δεν μπορούσε να ανταποκριθεί στα συγκεκριμένα καθήκοντα, και δ) ότι με βάση όλα τα ανωτέρω συμφωνήθηκε ο μισθωτήςνα δίνει ως δώρο στον εκμισθωτή-αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, ένα μέρος από τη συγκομιδή-προϊόντα από την παραγωγή του, όπως συνηθίζεται σε τέτοιες περιπτώσεις, και ότι συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση δεν επρόκειτο για διπλή πώληση. Απεναντίας μάλιστα, από τις υποβληθείσες από τη λογίστριακατ' εξουσιοδότηση της προσφεύγουσας αναλυτικές καταστάσεις για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2) οικονομικών ετών 2011-2014 και την προσκομισθείσα στη Δ.Ο.Υ. Βόλου υπεύθυνη δήλωση του μισθωτή (σχετική αναφορά στη συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 01.11.2016 έκθεση ελέγχου ΦΕφπ της Δ.Ο.Υ. Βόλου (ενότητα Γ', αριθμός 6.2)), η ύπαρξη και το περιεχόμενο της οποίας δεν

αμφισβητείται από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα, προκύπτει το ακριβώς αντίθετο, ότι δηλαδή η υπό κρίση αγροτική έκταση δεν παραχωρήθηκε δωρεάν, αλλά έναντι ανταλλάγματος, αφού στις μεν υποβληθείσες αναλυτικές καταστάσεις για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2) οικονομικών ετών 2011-2014 **αναγράφεται ως ετήσιο μίσθωμα το ποσό των 300,00 €**, στη δε ως άνω υπεύθυνη δήλωση του μισθωτήαναφέρεται ότι ο τελευταίος καλλιεργούσε την υπό κρίση έκταση από το Μάρτιο του 2010 μέχρι το τέλος του 2015, **χωρίς μεν να καταβάλλει (χρηματικό) ενοίκιο, ο λόγος όμως γι' αυτό** (τη μη καταβολή χρηματικού ενοικίου) ήταν, σύμφωνα πάντα με όσα δηλώνει υπεύθυνα στην εν λόγω υπεύθυνη δήλωσή του ο μισθωτής, ότι **είχε συμφωνήσει με τον εκμισθωτή-αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, να του καταβάλλει ένα μέρος από τη συγκομιδή**, γεγονός από το οποίο προκύπτει ότι **η καταβολή μέρους της συγκομιδής δεν είχε την έννοια του δώρου** (που όχι μόνο από νομική, αλλά και ήδη από εννοιολογική άποψη καταβάλλεται από ελευθεριότητα του δωρητή και δε (μπορεί να) συνιστά, τόσο νομικά όσο και εννοιολογικά, αντικείμενο αμφοτεροβαρούς σύμβασης), **αλλά συμφωνηθέντος ανταλλάγματος (μισθώματος) σε είδος**, το οποίο **αποτιμήθηκε από τον δηλούντα-αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, σε 300,00 € με τις ως άνω υποβληθείσες αναλυτικές καταστάσεις** για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2) οικονομικών ετών 2011-2014. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και ειδικότερα ο τέταρτος (υπ' αριθμ. **6.4**) επιμέρους λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τον πέμπτο επιμέρους λόγο

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους, και ειδικότερα με τον πέμπτο (υπ' αριθμ. **6.5**) επιμέρους λόγο, η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου απορρίπτει τα βιβλία και υπολογίζει εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη για τις χρήσεις 2004 και 2005, πλην όμως ο εν λόγω υπολογισμός (για τις χρήσεις 2004 και 2005) είναι εσφαλμένος και μη νόμιμος, δεδομένου ότι ο αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, είχε υποβάλει δηλώσεις για τις χρήσεις αυτές και κανένα συμπληρωματικό στοιχείο δεν προέκυψε αναφορικά με τις χρήσεις αυτές. Δεδομένων όμως των κριθέντων κατά την εξέταση του ένατου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος που ο λόγος αυτός αφορά στο ΦΠΑ και συγκεκριμένα της κρίσης ότι κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./2016 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (22.11.2016) το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής («προσδιορισμού») ΦΠΑ για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005 είχε παραγραφεί, **παρέλκει** η εξέταση του λόγου αυτού στο βαθμό που αφορά στο ΦΠΑ για τις χρήσεις 2004 και 2005, στο βαθμό δε που αφορά στο ΦΕφπ ο λόγος αυτός **αλυσίτελώς** προβάλλεται, αφού, κι αν ακόμα ήθελε κριθεί νόμω και ουσία βάσιμος, αυτό δε θα είχε καμιά επίδραση στην υπό κρίση υπόθεση, αφού δεν έχει εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ για τις χρήσεις 2004 και 2005, και συνεπώς, κατά το μέρος αυτό (ήτοι σ' ό,τι αφορά στο ΦΕφπ για τις χρήσεις

2004 και 2005), ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και ειδικότερα ο πέμπτος (υπ' αριθμ. 6.5) επιμέρους λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τον έβδομο επιμέρους λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 ν. 3986/2011, όπως ίσχυαν για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014: «1. Οι επιτηδευματίες [...], εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: α) [...]. γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις [...], σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως. δ) [...]. 2. Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης [...]. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας. 3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους [...]. Επίσης εξαιρούνται [...] οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας. [...]. 4. Για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994). 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που υποβάλλονται και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τους επιτηδευματίες [...] που ασκούν επιτήδευμα [...] κατά την 1.1.2011 και μετά. 7. [...]. 8. Ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση [...] και για το οικονομικό έτος 2012 και επόμενα, το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται [...] κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας. 9. [...]»

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους, και ειδικότερα με τον έβδομο (υπ' αριθμ. 6.7) επιμέρους λόγο, η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίζει στον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, για τις χρήσεις 2013 και 2014 τέλος επιτηδεύματος, παρότι διαπιστώνει ότι δεν ασκούσε επιτήδευμα στις συγκεκριμένες χρήσεις, επειδή ήταν συνταξιούχος ΟΓΑ, και δεν προέκυψε πραγματοποίηση εσόδων ή εξόδων και γενικά δεν προέκυψαν συναλλαγές που να αφορούσαν στη δραστηριότητα της μίσθωσης δωματίων, επομένως εσφαλμένα καταλογίζεται τέλος επιτηδεύματος για τις χρήσεις 2013 και 2014, δεδομένου ότι από την ίδια την υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου (ενότητα Ζ΄, σελ. 42) προκύπτει ότι ο αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, δεν είχε την ιδιότητα του επιτηδευματία. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της Φορολογικής Διοίκησης, ο αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, με την υπ' αριθμ./18.2.2000 δήλωσή του δήλωσε έναρξη δραστηριότητας με ημερομηνία έναρξης την 05.01.1995, με κύρια δραστηριότητα «55.23.13.01 Υπηρεσίες εκμίσθωσης μικρής

διάρκειας δωματίων σπιτιών» (αντιστοιχεί στον ισχύοντα σήμερα Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας «55.20.11.01 Υπηρεσίες εκμίσθωσης μικρής διάρκειας δωματίων σπιτιών»), συνεπώς δήλωσε έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας (αφού η εν λόγω δηλωθείσα ως κύρια δραστηριότητά του δεν περιλαμβάνεται στα ελευθέρια επαγγέλματα), μέχρι δε την ημερομηνία θανάτου του (14.10.2015) δε δήλωσε διακοπή της δραστηριότητάς του αυτής. Συνεπώς, ήταν καταρχήν υπόχρεος σε καταβολή τέλους επιτηδεύματος για τις χρήσεις 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, αφού ο ίδιος είχε δηλώσει με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ./18.2.2000 δήλωσή του ότι είναι επιτηδευματίας και δεν την είχε ανακαλέσει ούτε είχε υποβάλει άλλη-νέα δήλωση (διακοπής δραστηριότητας), από την οποία να προκύπτει ότι έπαψε, από το χρονικό σημείο που τυχόν θα είχε δηλώσει με αυτή τη δήλωση, να ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς να είναι επιτηδευματίας. Ως εκ τούτου, ορθά καταλογίστηκε στον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, τέλος επιτηδεύματος για τις χρήσεις 2013 και 2014, αφού παρέμενε κατά τις χρήσεις αυτές, για φορολογικούς σκοπούς, επιτηδευματίας, βάσει της προαναφερθείσας υπ' αριθμ./18.2.2000 δήλωσής του έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Για τους λόγους αυτούς, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και ειδικότερα ο έβδομος (υπ' αριθμ. 6.7) επιμέρους λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002 και 01.01.2003-31.12.2003 (αφού μόνο σε αυτές τις χρήσεις ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου πρόσθεσε στο εισόδημα του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις): «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48. 2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία. 3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις: α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται

σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή. β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή. [...]»

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι ήδη από το 1968 η Διοίκηση με την υπ' αριθμ. Ε.3930/Εγκ.23/23.02.1968 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρο 7) είχε υιοθετήσει τη θέση ότι «αποτελεί επιχείρηση και η ενέργεια μιας μόνο πράξης αρκεί να αποσκοπεί σε πραγματοποίηση κέρδους», δηλαδή ότι βασικό στοιχείο για να χαρακτηριστεί μια μεμονωμένη πράξη σαν επιχείρηση, κατά την έννοια του άρθρου 31 ν.δ. 3323/1955, είναι η πρόθεση για την πραγματοποίηση κέρδους, κατά ρητή δε διάταξη του άρθρου 28 παρ. 3 περ. α' ν. 2238/1994 (άρθρο 31 παρ. 2 περ. α' ν.δ. 3323/1955) θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης, επομένως φορολογούνται και μεμονωμένες ή συμπτωματικές πράξεις, αρκεί με αυτές να επιδιώκεται η πραγματοποίηση κέρδους από «οργανωμένη επιχείρηση», δηλαδή από επιχείρηση, η οποία διαθέτει εμπορικό μηχανισμό, για να αντεπεξέρχεται τις απαιτήσεις, τις οποίες επιβάλλει η οικονομική δραστηριότητα, διαθέτει δηλαδή προσωπικό, γραφεία, μηχανικές εγκαταστάσεις, όπου τούτο επιβάλλεται, προβολή των προϊόντων ή των υπηρεσιών με διαφημίσεις και άλλα μέσα κ.λπ., εντούτοις εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου δεν επικαλείται κανένα αποδεικτικό μέσο, από το οποίο να προκύπτουν όλα όσα ισχυρίζεται ότι διαπίστωσε, αν και είχε τέτοια υποχρέωση, αφού οι φορολογικές διατάξεις είναι αυστηρού δικαίου και ως εκ τούτου στενά ερμηνευτέες (γραμματική ερμηνεία), και για το λόγο αυτό οι υπ' αριθμ./2016 και/2016 προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί στην υπό κρίση περίπτωση ο ίδιος ο αρχικά ελεγχόμενος, ΑΦΜ, με την υπ' αριθμ./18.2.2000 δήλωσή του δήλωσε έναρξη δραστηριότητας με ημερομηνία έναρξης την 05.01.1995, με κύρια δραστηριότητα «55.23.13.01 Υπηρεσίες εκμίσθωσης μικρής διάρκειας δωματίων σπιτιών» (αντιστοιχεί στον ισχύοντα σήμερα Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας «55.20.11.01 Υπηρεσίες εκμίσθωσης μικρής διάρκειας δωματίων

σπιτιών»), συνεπώς δήλωσε έναρξη **επιχειρηματικής** δραστηριότητας (αφού η εν λόγω δηλωθείσα ως κύρια δραστηριότητά του δεν περιλαμβάνεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονταν στο άρθρο 48 ν. 2238/1994 κατά τις δύο ως άνω κρίσιμες ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002 και 01.01.2003-31.12.2003, ώστε να θεωρηθεί τάχα ελευθέριο επάγγελμα), γνωστοποιώντας έτσι στη Φορολογική Διοίκηση την έναρξη άσκησης της εν λόγω δραστηριότητας με σκοπό (πρόθεση) την πραγματοποίηση κέρδους, συναφώς δε είναι αδιάφορο το πόσο οργανωμένη ήταν η εν λόγω ατομική επιχείρηση του αρχικά ελεγχόμενου ΑΦΜ, δηλαδή αν διέθετε μεγάλο ή μικρό αριθμό προσωπικού ή και καθόλου προσωπικό, αν διέθετε πλήρως ή μερικώς οργανωμένο γραφείο ή γραφεία, αν προβαλλόταν μέσω διαφημίσεων ή άλλων μέσων εκτεταμένα ή σε μικρό βαθμό ή αν δεν προβαλλόταν καθόλου κ.λπ., αφού μέσω της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας ο ίδιος ο δηλών (αρχικά ελεγχόμενος ΑΦΜ) εξέφραζε την πεποίθησή του ότι διέθετε τον κατάλληλο μηχανισμό, προκειμένου να είναι σε θέση να αντεπεξέλθει, έστω καταρχήν, στις απαιτήσεις της εν λόγω δραστηριότητας που ξεκινούσε. Συνεπώς, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου δεν είχε το βάρος να αποδείξει γεγονότα που να συνιστούν την έννοια της άσκησης επιχείρησης/επιχειρηματικής δραστηριότητας, προκειμένου να στηρίξει το πόρισμά του περί μη δήλωσης από τον αρχικά ελεγχόμενο ΑΦΜ, και συνεπώς μη φορολόγησης εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, αφού αρκούσε προς το σκοπό αυτό η ίδια η προαναφερθείσα υπ' αριθμ./18.2.2000 δήλωση του ελεγχόμενου, με την οποία δήλωσε έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας με ημερομηνία έναρξης την 05.01.1995. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έβδομος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. **Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου**, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, [...], σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο **από τα γραφεία της** με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. [...]. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, [...], διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007, 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013: «Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν **κοινή δήλωση** των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 2 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007, 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013: «Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5, **υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 4 εδ. α' και γ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014: «Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλλουν **κοινή δήλωση** για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. [...]. **Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του.**»

Επειδή, με τον όγδοο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, ενώ, όπως ρητά αναφέρεται, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου διεξήχθη στα εισοδήματα του ελεγχόμενου, ΑΦΜ, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ πρωτ./4.2.2016 σχετικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, στη συνέχεια επεκτάθηκε μη νόμιμα και σ' αυτήν, συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι, στο βαθμό που αφορούν σε εισοδήματά της, ακυρωτές. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων προκύπτει ότι η υποχρέωση του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφορούσε όχι μόνο στα δικά του εισοδήματα, αλλά και στην συζύγου του (της προσφεύγουσας). Υπό αυτό το πρίσμα, η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, για τις χρήσεις 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2007-31.12.2007, 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010,

01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013 είχε ως συνέπεια τη μη φορολόγηση όχι μόνο των δικών του εισοδημάτων, αλλά και της συζύγου του (της προσφεύγουσας), και συνεπώς, αφού διαμέσου της τυπικής παράβασης της μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, (και) για τα τελευταία αυτά (τα εισοδήματα της συζύγου του-προσφεύγουσας), παράβαση η οποία αποδίδεται αποκλειστικά και μόνο στον αρχικά ελεγχόμενο, ΑΦΜ, διαπράχθηκε η ουσιαστική φορολογική παράβαση της μη φορολόγησής τους (με άλλα λόγια, της απόκρυψης φορολογητέας ύλης και τελικά της φοροδιαφυγής ως προς αυτά), νομίμως κατά τούτο ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου επεκτάθηκε και σ' αυτά και νομίμως με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίζεται φόρος και γι' αυτά, κάτι άλλωστε που, ακριβώς για να καλυφθούν τέτοιες περιπτώσεις, όπως η υπό κρίση, ευλόγως δεν απαγορευόταν από τις ισχύουσες κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων διατάξεις του ν. 4174/2013 ούτε και απαγορεύεται μέχρι σήμερα, 20.4.2017, ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο όγδοος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δέκατο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 7 περ. β' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007, 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014: «Για την καταβολή των πρόσθετων φόρων ευθύνονται εις ολόκληρον με τους φορολογουμένους και: α) [...], β) οι κληρονόμοι του φορολογουμένου των οποίων η ευθύνη εκτείνεται μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας καθενός.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 περ. α' ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005: «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 7 περ. ε' ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005: «Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα: α) [...], ε) οι κληρονόμοι [...] του υποκείμενου στο φόρο [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 59 παρ. 1 ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2004-31.12.2004 και 01.01.2005-31.12.2005: «Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 481 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε καθ' όλες τις ελεγχθείσες περιόδους: «*Οφειλή εις ολόκληρον υπάρχει, όταν σε περίπτωση περισσότερων οφειλετών της ίδιας παροχής, καθένας απ' αυτούς έχει την υποχρέωση να την καταβάλει ολόκληρη, ο δανειστής όμως έχει το δικαίωμα να την απαιτήσει μόνο μια φορά.*»

Επειδή, με το δέκατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν, **πρώτον**, ότι, ενώ με τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ τους επιβλήθηκε και πρόσθετος φόρος ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, στο σώμα εκάστης των πράξεων δεν αναγράφονται ούτε οι διατάξεις, με τις οποίες αυτός επιβλήθηκε, ούτε το ποσοστό του κύριου φόρου ως αναλογία της κληρονομικής μερίδας εκάστου, επί του οποίου υπολογίστηκε ο πρόσθετος φόρος, ώστε να προκύπτει σαφώς και ανενδοιάστως ο τρόπος επιβολής και υπολογισμού του για καθένα οικονομικό έτος, ειδικότερα δε, ενώ η ευθύνη του κληρονόμου για την καταβολή πρόσθετων φόρων στη φορολογία εισοδήματος εκτείνεται μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας του (σχετική η υπ' αριθμ. πρωτ. 1081029/6403/0016/ΠΟΛ.1103/12.10.2004 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών), ήτοι εν προκειμένω κατά $\frac{1}{4}$ για την προσφεύγουσα και κατά $\frac{3}{4}$ για τον προσφεύγοντα, στην υπό κρίση περίπτωση από το σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ προκύπτει ότι οι πρόσθετοι φόροι τους επιβλήθηκαν στο σύνολό τους ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ενώ έπρεπε κατά νόμον να τους επιβληθεί μέρος αυτών, ανάλογα με το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας εκάστου, ομοίως δε από το σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ προκύπτει ότι τους επιβλήθηκε το σύνολο του οφειλόμενου ΦΠΑ ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ενώ έπρεπε κατά νόμον να επιβληθεί στον καθένα τους μέρος αυτού, ανάλογα με το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας εκάστου, συνεπώς όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ και ΦΠΑ είναι ακυρωτέες. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, πέρα από το γεγονός ότι, αντίθετα με ό,τι ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, σε όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις αναγράφονται είτε οι διατάξεις του ν. 2523/1997 (για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003, 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007, 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013) είτε οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014) που αφορούν στις επιβληθείσες κατά περίπτωση προσαυξήσεις-κυρώσεις (πρόσθετος φόρος ή πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης), από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 2523/1997 και του ν. 2859/2000 προκύπτει σαφώς ότι η ευθύνη των κληρονόμων για τους πρόσθετους φόρους (για την καταβολή των πρόσθετων φόρων) στη φορολογία εισοδήματος (όπως και στη φορολογία ΦΠΑ) και για τον οφειλόμενο φόρο (για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου) στη φορολογία ΦΠΑ είναι ευθύνη εις ολόκληρον, δηλαδή καθένας από τους κληρονόμους του υπόχρεου προσώπου ευθύνεται, **αυτοτελώς, για το σύνολο** της εκάστοτε φορολογικής οφειλής, κατά το γενικό ορισμό της εις ολόκληρον ευθύνης (πρβλ. προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 481 του Αστικού Κώδικα), διαφορετικό δε αυτού είναι το ζήτημα ότι, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 2523/1997 και του ν. 2859/2000, η εν λόγω εις ολόκληρον (=για το σύνολο της φορολογικής οφειλής) ευθύνη εκάστου των κληρονόμων περιορίζεται **κατά ποσό (όχι κατά ποσοστό) μέχρι το**

ποσό (όχι μέχρι το ποσοστό) της κληρονομικής μερίδας του, κατά ρητή επιταγή των ως άνω εφαρμοστέων διατάξεων. Συνεπώς, ορθά κατά νόμον δεν επιμερίστηκε η προκύπτουσα από εκάστη των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογική οφειλή στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα κατά το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας εκάστου, αφού δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο από τις εφαρμοστέες διατάξεις, αλλά αντιθέτως από αυτές προβλέπεται ότι και η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, χωριστά το κάθε πρόσωπο, ευθύνονται για το σύνολο εκάστης φορολογικής οφειλής («εις ολόκληρον»). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δέκατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το πρώτο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

Επειδή, με το δέκατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν, **δεύτερον**, ότι, ακόμα κι αν ήθελε υποθεθεί ότι ο υπό κρίση πρόσθετος φόρος επιβλήθηκε με τις διατάξεις του ν. 2523/1997, η επιβολή του αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος), γιατί η διάφορα κύριου και πρόσθετου φόρου υπερβαίνει το προσήκον μέτρο. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, σύμφωνα με τη νομολογία, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (πάγια νομολογία· βλ. υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 3130/2014 (5μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης, ομόφωνα)), όπως όμως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το «πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες», που «όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου», προβλέφθηκε ωστόσο, «επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να

διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου... **πλαφόν** πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος», υπό τα δεδομένα δε αυτά οι υπό κρίση εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, **δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας** (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος), γιατί με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δε θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον **σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων**, περαιτέρω δε η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των προαναφερθέντων, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό αυτό κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και το χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου και εξάλλου, όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση, στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, ώστε να αποφύγει την επιβολή σε βάρος του προσθέτων φόρων (υπ' αριθμ. 3130/2014 (5μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης, ομόφωνα)). Εξάλλου, το προβλεπόμενο, τόσο για την παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης όσο και για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης (όπως εν προκειμένω), σταθερό ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ως ανώτατο όριο (πλαφόν) πρόσθετου φόρου, αυτοτελώς κρινόμενο, **λαμβανομένων υπόψη α)** της βαρύτητας των δύο παραβάσεων (μη υποβολή δήλωσης και ανακρίβεια υποβληθείσας δήλωσης) και **β)** του αποτρεπτικού σκοπού που επιτελεί η πρόβλεψη πρόσθετου φόρου, **παρίσταται εύλογο και κινείται εντός των ορίων που χαράσσει η αρχή της αναλογικότητας** (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 απόφαση (πλειοψηφία 19-8) της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης) και υπ' αριθμ. 1195/2016 (5μ., σκέψεις 9 και 11, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψεις 9-10, ομόφωνα) και 1040/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δέκατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το δεύτερο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 21.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της χήρας, ΑΦΜ, και του, ΑΦΜ, ως κληρονόμων (σύζυγος και τέκνο αντίστοιχα) του αρχικά ελεγχόμενου, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

α) την απόρριψή της στο βαθμό που με αυτή προσβάλλονται οι κάτωθι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2002 - 31/12/2002	1.366,20 €
2		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2003 - 31/12/2003	1.366,20 €
3		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2006 - 31/12/2006	85,80 €
4		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2007 - 31/12/2007	158,40 €
5		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2009 - 31/12/2009	158,40 €
6		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	559,75 €
7		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	2.849,67 €
8		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	2.157,47 €
9		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	1.922,43 €
10		01/11/2016	-	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	154,44 €

και

β) την αποδοχή της στο βαθμό που με αυτή προσβάλλονται οι κάτωθι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) 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
11		01/11/2016	-	ΦΠΑ	01/01/2003 - 31/12/2003	4.493,68 €
12		01/11/2016	-	ΦΠΑ	01/01/2004 - 31/12/2004	54,14 €
13		01/11/2016	-	ΦΠΑ	01/01/2005 - 31/12/2005	160,86 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2003

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

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

Διαφορά φόρου	621,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	745,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.366,20 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2004

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

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

Διαφορά φόρου	621,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	745,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.366,20 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2007

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

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

Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	32,50 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη χαρτοσήμου	6,50 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης	39,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	7,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	85,80 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2008

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

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

Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	60,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη χαρτοσήμου	12,00 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης	72,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	14,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	158,40 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2010

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

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

Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	60,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη χαρτοσήμου	12,00 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης	72,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	14,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	158,40 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011

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

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

Διαφορά φόρου	171,63 €
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	69,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη χαρτοσήμου	13,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	205,96 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης	82,80 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	16,56 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	559,75 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012

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

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

Διαφορά φόρου	1.210,40 €
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	69,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη χαρτοσήμου	13,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	1.452,48 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης	82,80 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	16,56 €

Εισφορά ΕΛΓΑ	4,63 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.849,67 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013

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

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

Διαφορά φόρου	1.046,27 €
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	36,50 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη χαρτοσήμου	7,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	1.020,11 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης	35,59 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	7,12 €
Εισφορά ΕΛΓΑ	4,58 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.157,47 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014

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

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

Διαφορά φόρου	735,67 €
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	9,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη χαρτοσήμου	1,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	514,97 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης	6,30 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	1,26 €
Εισφορά ΕΛΓΑ	3,43 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.922,43 €

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2014

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

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

Διαφορά φόρου	102,96 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 (50% επί της διαφοράς του φόρου)	51,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	154,44 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2003-31.12.2003

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

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

	Ποσά βάσει δήλωσης	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00 €	34.043,00 €	0,00 €	0,00 €
Αξία φορολογητέων εισροών	1.504,78 €	0,00 €	1.504,78 €	0,00 €
Φόρος εκροών (6%)	0,00 €	2.042,58 €	0,00 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.603,95 €	0,00 €	3.603,95 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.603,95 €	0,00 €	3.603,95 €	0,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00 €	2.042,58 €	0,00 €	0,00 €
Διαφορά φόρου		2.042,58 €		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		2.451,10 €		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		4.493,68 €		

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2004-31.12.2004

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

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

	Ποσά βάσει δήλωσης	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00 €	410,21 €	0,00 €	0,00 €
Αξία φορολογητέων εισροών	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

Φόρος εκροών (6%)	0,00 €	24,61 €	0,00 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.603,95 €	0,00 €	3.603,95 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.603,95 €	0,00 €	3.603,95 €	0,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00 €	24,61 €	0,00 €	0,00 €
Διαφορά φόρου		24,61 €		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		29,53 €		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		54,14 €		

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2005-31.12.2005

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

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

	Ποσά βάσει δήλωσης	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00 €	1.218,72 €	0,00 €	0,00 €
Αξία φορολογητέων εισροών	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φόρος εκροών (6%)	0,00 €	73,12 €	0,00 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.603,95 €	0,00 €	3.603,95 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.603,95 €	0,00 €	3.603,95 €	0,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00 €	73,12 €	0,00 €	0,00 €
Διαφορά φόρου		73,12 €		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		87,74 €		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		160,86 €		

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.