



Αριθμός απόφασης: 6313

Ημερομηνία: 12-12-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017 με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τις από 14-07-2017 και με αρ. πρωτ., & ενδικοφανείς προσφυγές του του κατοίκου οδός αρ., με ΑΦΜ, κατά:
 1. Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2006, ποσού 2.930,00 €.
 2. Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2007, ποσού 2.930,00 €.

3. Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2008, ποσού 2.930,00 €.
4. Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2009, ποσού 2.930,00 €.
5. Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2010, ποσού 4.000,00 €.
6. Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2011, ποσού 4.000,00 €.
7. Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2012, ποσού 4.000,00 €.
8. Της με αριθμό/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
9. Της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2006 διαφοράς φόρου, ύψους 38.055,20 € πλέον πρόσθετου φόρου 45.666,24 €.
10. Της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2007 διαφοράς φόρου, ύψους 42.199,44 € πλέον πρόσθετου φόρου 50.639,33 € και διαφορά έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων (ν. 3758/09) ύψους 5.000,00 €.
11. Της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2008 διαφοράς φόρου, ύψους 50.800,57 € πλέον πρόσθετου φόρου 60.960,68 €.
12. Της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2009 διαφοράς φόρου, ύψους 56.714,79 € πλέον πρόσθετου φόρου 68.057,75 € και διαφορά έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων (ν. 3833/2010) ύψους 1.417,87 €.
13. Της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2010 διαφοράς φόρου, ύψους 74.380,06 € πλέον πρόσθετου φόρου 89.256,07 € και διαφορά έκτακτης εισφοράς - τέλους επιτηδεύματος (ν. 3986/2011) ύψους 6.611,56 € .
14. Της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2011 διαφοράς φόρου, ύψους 83.650,90 € πλέον πρόσθετου φόρου 98.708,06 € και διαφορά έκτακτης εισφοράς - τέλους επιτηδεύματος (ν. 3986/2011) ύψους 7.435,64 € .
15. Της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2012 διαφοράς φόρου, ύψους 29.975,88 € πλέον πρόσθετου φόρου 28.177,33 € και διαφορά έκτακτης εισφοράς - τέλους επιτηδεύματος (ν. 3986/2011) ύψους 2.664,52 € .
16. Της με αριθμό/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης διαβιβάσθηκαν στην ΔΟΥ Χανίων, δύο (2) πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου, α) η με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 που αφορά την εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994 (Εισόδημα) και β) η με αριθμό/2014 για την εφαρμογή διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) Σύμφωνα με τις παραπάνω πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου, πραγματοποιήθηκε έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης στην έδρα του ελεγχόμενου, την 10/10/2013 και την 11/11/2013 ύστερα από την εντολή ελέγχου με αριθμό/2013 της παραπάνω υπηρεσίας. Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε., ο οποίος διενεργήθηκε στη συνέχεια των με αρ. και πληροφοριακών δελτίων και το έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπ. Οικ., με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΟΣ/FN, καθώς και το ΕΜΠ έγγραφο με αριθμό/2013 της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαπιστώθηκε η συνεργασία του προσφεύγοντος με διάφορες ασφαλιστικές εταιρείες της Βόρειας Ευρώπης (Δανία και Σουηδία) και της Κύπρου. Από την επεξεργασία των αποδεικτικών στοιχείων από το Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψε ότι ο προσφεύγων στο επάγγελμα ιατρός, εισέπραξε αμοιβές, μέσω τραπεζικών εμβασμάτων των Τραπεζών «Εθνική» και «Κύπρου», χωρίς να εκδώσει τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) όπως αναλυτικά φαίνεται στον παρακάτω πίνακα :

- ΧΡΗΣΗ 2006	2.296 περιπτώσεις ασθενών, με συνολικές αμοιβές	198.726,00 €
- ΧΡΗΣΗ 2007	2.214 περιπτώσεις ασθενών, με συνολικές αμοιβές	215.440,00 €
- ΧΡΗΣΗ 2008	3.146 περιπτώσεις ασθενών, με συνολικές αμοιβές	354.179,00 €
-ΧΡΗΣΗ 2009	3.423 περιπτώσεις ασθενών, με συνολικές αμοιβές	413.938,00 €
-ΧΡΗΣΗ 2010	1.785 περιπτώσεις ασθενών, με συνολικές αμοιβές	212.017,00 €
-ΧΡΗΣΗ 2011	1.004 περιπτώσεις ασθενών, με συνολικές αμοιβές	138.288,00 €
-ΧΡΗΣΗ 2012	126 περιπτώσεις ασθενών, με συνολικές αμοιβές	23.009,00 €

Τα παραπάνω ποσά στην συνέχεια της αποστολής των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. , στη συνέχεια διεξαχθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίστηκαν ως διαφορά φορολογητέου εισοδήματος, καθώς και παραβάσεις Κ.Β.Σ.

Τα παραπάνω γνωστοποιήθηκαν στον ελεγχόμενο, ο οποίος με αίτηση του στην ΔΟΥ Χανίων την 30/10/2014 υπέβαλλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Ε., για τα οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, στις οποίες τροποποιούνται οι κωδικοί 517 (Ακαθάριστα Έσοδα από ατομικό επάγγελμα) και 501 (Καθαρό Εισόδημα από ατομικό επάγγελμα).

Οι παραπάνω τροποποιητικές δηλώσεις, εκκαθαρίστηκαν από το Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της ΔΟΥ Χανίων, αφού λήφθηκε υπόψη και η έκθεση τακτικού ελέγχου εισοδήματος με αριθμό/2012 της ΔΟΥ Χανίων (η οποία αφορούσε εισόδημα βάσει τεκμηρίων αγοράς ακινήτων , καταβληθέντων δανείων και εισόδημα από Α' πηγή της συζύγου του προσφεύγοντος) καθώς και τα σχετικά φύλλα ελέγχου για τα οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 σύμφωνα με τα παρακάτω αποτελέσματα :

	ΑΡΧΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ				ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ		
	ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	ΚΕΡΔΗ ΑΥΤΟΠΕ- ΡΑΙΩΣΗΣ {*}	ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ
ΧΡΗΣΗ 2006	97.338,00	49.729,60	47.608,40	48.669,00	226.504,62	67.789,60	158.715,02
ΧΡΗΣΗ 2007	110.168,00	74.518,13	35.649,87	55.084,00	250.981,97	94.798,13	156.183,84
ΧΡΗΣΗ 2008	104.255,00	80.861,68	23.393,32	52.127,50	388.621,74	119.291,68	269.330,06
ΧΡΗΣΗ 2009	130.243,00	83.839,82	46.403,18	65.121,50	469.902,50	126.499,82	343.402,68
ΧΡΗΣΗ 2010	194.799,00	94.693,66	100.105,34		278.770,43	115.573,56	163.196,87
ΧΡΗΣΗ 2011	246.195,00	143.207,12	102.987,88				
ΧΡΗΣΗ 2012	217.891,20	104.432,27	113.458,93				

Εν συνεχεία ο έλεγχος για τις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους βάσει της από 12-6-2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διενήργησε λογιστικό και εξωλογιστικό προσδιορισμό αποτελεσμάτων αφού άθροισε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα τα αποκρυβέντα και εν συνεχεία έκανε προσαύξηση αυτών κατά 8% με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2γ του ν.2238/1994 και εν συνεχεία εφήρμοσε προσαυξημένο κατά 40% τον ισχύοντα προβλεπόμενο συντελεστή

καθαρού κέρδους «ιατρός με βοηθητικό προσωπικό 50%» ήτοι 50% + 20%=70% με χρήση των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και προσδιόρισε τα κέρδη ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ								
	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ	Αποκρυβέντα έσοδα σύμφωνα με την Έκθεση ΣΔΟΕ (2)	ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ Υ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ Υ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ	ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΧΡΗΣΗ 2006	97.338,00	198.726,00	296.064,00	319.749,12	65.881,44	253.867,68	319.749,12	223.824,38	253.867,68
ΧΡΗΣΗ 2007	110.168,00	215.440,00	325.608,00	351.656,64	89.974,21	261.682,43	351.656,64	246.159,65	261.682,43
ΧΡΗΣΗ 2008	104.255,00	354.179,00	458.434,00	495.108,72	98.777,23	396.331,49	495.108,72	346.576,10	396.331,49
ΧΡΗΣΗ 2009	130.243,00	413.938,00	544.181,00	587.715,48	102.525,37	485.190,11	587.715,48	411.400,84	485.190,11
ΧΡΗΣΗ 2010	194.799,00	212.017,00	406.816,00	439.361,28	110.875,39	328.485,89	439.361,28	307.552,90	328.485,89
ΧΡΗΣΗ 2011	246.195,00	138.288,00	384.483,00	415.241,64	137.312,57	277.929,07	415.241,64	290.669,15	290.669,15
ΧΡΗΣΗ 2012	217.891,20	23.009,00	240.900,20	260.172,21	100.429,70	159.742,51	260.172,21	182.120,55	182.120,55

Επιπλέον ο έλεγχος επέβαλλε βάσει της από 12-6-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογικών υποχρεώσεων και εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. παραβάσεις για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με τις ενδικοφανείς προσφυγές του προέβαλλε τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή
2. Μη νόμιμη απόρριψη των βιβλίων από μερικό έλεγχο
3. Μη νόμιμη διενέργεια ελέγχου πέραν της χρονικής διάρκειας που ορίστηκε με την εντολή ελέγχου

Εξέταση ισχυρισμών

Επί του ισχυρισμού περί παραγραφής

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

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προισχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία

διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

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

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

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

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

Και με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται πιο συγκεκριμένα ότι:

«Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται [στην παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ](#), δηλαδή

α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις

β) τα φύλλα ελέγχου και

γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Ως εκ τούτου η βεβαίωση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βασίζεται στους τίτλους βεβαίωσης της φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς ως προς τον χρόνο παραγραφής ακολουθεί τα οριζόμενα στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις [του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010] αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή σύμφωνα με νομολογιακά κριθέντα στις σκέψεις 7 & 12 της απόφασης Σ.τ.Ε. 2934/2017 «..7. Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του

άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος,... 12. ...δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.».

Επειδή, με τις αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 15-09-2017, ΠΟΛ.1154/2017 και ΠΟΛ 1192/2017 αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, λαμβάνοντας υπόψη και τις με αριθ. 1738, 2934, 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ και την 268/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., ορίστηκαν συνοπτικά οι χρήσεις για τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και των φορολογιών έως 31-12-2017 που τη ακολουθούν, που εν προκειμένω εφαρμόζονται ως εξής :

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Αρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν. 4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά (ή 2005)	Αρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013), εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν στον προϊστάμενο της παραγραφής από το 2005	Η εφαρμογή των διατάξεων ταυ προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία

2001 και μετά	<u>Αρθ. 84 § 5</u> ν. <u>2238/1994</u> (σε συνδυασμό με <u>αρθ. 72 § 11</u> , εδ. α', ν. <u>4174/2013</u>)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος
---------------	---	--

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή οι υπό κρίση πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στην χρήση 2017, συνεπώς μη παραταθέντος του χρόνου κανονικής παραγραφής σύμφωνα με τα κριθέντα με τις σκέψεις 5, 6 και 10 της απόφασης 1738/2017 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013, ως προς το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων χωρίς να έχει παραγραφεί το δικαίωμα αυτό για τις χρήσεις 2006 έως 2010 συντρέχει μονάχα η περίπτωση της εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (περί συμπληρωματικών στοιχείων). **Εν προκειμένω «συμπληρωματικά στοιχεία» επί των οποίων εδράζεται ο έλεγχος αποτελούν οι** δύο (2) πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης, α) η με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 (Α.Π./2014 Δ.Ο.Υ. Χανίων) που αφορά την εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994 (Εισόδημα) και β) η με αριθμό/2014 (Α.Π./2014 Δ.Ο.Υ. Χανίων για την εφαρμογή διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Συνεπώς τα στοιχεία αυτά αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία για τις εν προκειμένω χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010.

Για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 προκύπτει νόμιμη η εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία) καθώς αυτά προέκυψαν από έλεγχο τρίτης αρχής που αποδεικνύουν αποκρυβέν εισόδημα και συγκεκριμένα, από τις δύο (2) πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης: α) η με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 (Α.Π./2014 Δ.Ο.Υ. Χανίων) που αφορά την εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994 (Εισόδημα) και β) η με αριθμό/2014 (Α.Π./2014 Δ.Ο.Υ. Χανίων για την εφαρμογή διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Για τις χρήσεις 2011 και 2012, το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των υπό κρίση πράξεων που τις αφορούν δεν έχει εκπνεύσει ο κανονικός χρόνος παραγραφής της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994.

Επί των υπολοίπων ισχυρισμών

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διενεργήθηκε προσωρινός (άρθρο 67 παρ. 2β ν.2238/1994) αντί τακτικός έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων και συνεπώς παρανόμως διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του (επί τη βάσει προσωρινού ελέγχου).

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος καθώς διενεργήθηκε μερικός έλεγχος με τις διατάξεις (διαδικαστικές) των άρθρων 23, 25 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013. Συγκεκριμένα από τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013 και της ερμηνευτικής εγκυκλίου με **αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"** προβλέπονται στο άρθρο 25 τα εξής: «Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.».

Από τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 67 του ν.2238/1994 προβλέπονταν τα εξής: «1. Επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, των οποίων το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 αντίστοιχα και δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματος τους. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.... 2. Επίσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υπόχρεου για να διαπιστώσει: α) Αν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίστηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. β) Το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, τα στοιχεία που εκδόθηκαν και τα στοιχεία που έχουν ληφθεί, καθώς και αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του παρόντος. Όταν από τον προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα **βιβλία, τότε η υπόθεση καθίσταται υποχρεωτικά ελεγκτέα για όλες τις δηλώσεις που εκκρεμούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66.**»

Σύμφωνα με την εγκύκλιο Αρ.Πρωτ.: 1075164/6432/ΔΕ-Β' ΠΟΛ.: 1102/Αθήνα, 20 Αυγούστου 2003 με θέμα ΘΕΜΑ: «Διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων. ... 2.ΠΟΤΕ ΕΙΝΑΙ ΔΥΝΑΤΟΣ, ΠΟΙΟΥΣ ΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΤΑΙ Ο ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ 1. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργείται και να εκδίδεται βάσει αυτού προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, είτε επί μη υποβολής δήλωσης είτε επί ανακριβούς υποβολής αυτής, σε κάθε περίπτωση όμως οι καταλογιζόμενες στο πλαίσιο του προσωρινού ελέγχου διαφορές φόρων πρέπει

να προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων. Με βάση τα παραπάνω, δεν χωρεί και δεν πρέπει να διενεργείται προσωρινός έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών, μεταξύ άλλων, σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή σε περιπτώσεις λήψης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές υποχρεωτικά διενεργείται τακτικός έλεγχος.»

Επομένως, ο «μερικός έλεγχος» που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 23 και 25 του ν.4174/2013 δεν έχει τους περιορισμούς της παρ. 2β του άρθρου 67 του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ.: 1102/ Αθήνα, 20 Αυγούστου 2003 Εγκυκλίου του Υπ. Οικ. «προσωρινού ελέγχου», ο οποίος περιοριζόταν στα δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών του ίδιου του υπόχρεου. Ο μερικός έλεγχος μπορεί να αφορά κάθε επαλήθευση και προσδιορισμό, συνεπώς, είναι δυνατός ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του φορολογικού αντικειμένου – πηγής εισοδήματος που αφορά ο μερικός έλεγχος.

Περαιτέρω ως προς τον διενεργηθέντα εξωλογιστικό προσδιορισμό προκύπτουν τα εξής: Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221) και σύμφωνα με το άρθρο 16 του ιδίου νόμου ισχύει από 01/01/2003 και μετά: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ...στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221) και σύμφωνα με το άρθρο 16 του ιδίου νόμου ισχύει από 01/01/2003 και μετά: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ...στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού

- αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν....»

Περαιτέρω, ως προς τον τεκμαρτό – εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών των ελευθέρων επαγγελματιών από τις διατάξεις προβλέπονται τα εξής:

Άρθρο 50 ν.2238/1994 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος Όπως η περίπτωση β' της παρ. 6 του άρθρου 50 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 8.δ. του άρθρου 20 του Ν.3943/2011](#) (ΦΕΚ Α' 66/31-03-2011) και σύμφωνα με την παρ. 8.θ. του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει από 01/07/2011 και μετά.

«1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτως.

2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό. η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογούμενου.

3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου.

Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελματιών....»

Άρθρο 32 ν.2238/1994 Παρ. 2 εδάφια 5^ο και επόμενα «.... Όπως το πέμπτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 32 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 3 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004](#) (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004) και σύμφωνα με το [άρθρο 33 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 14/12/2004 και μετά. «Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, ως προς τον διενεργηθέντα εξωλογιστικό προσδιορισμό του προσδιορισθέντος Φόρου Εισοδήματος, όπως κρίθηκε με την με αρ. Α1102/2017 Απόφαση του Σ.τ.Ε. «...Όπως δε έχει κριθεί, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, **αλλ' απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της,** σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβήτησης, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010 κ.ά.).....

Από την από 12-6-2017 έκθεση μερικού ελέγχου Φ. εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων δεν προέκυψε το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του προσφεύγοντος, ενώ αντιθέτως προκύπτει ότι ο διενεργηθείς λογιστικός προσδιορισμός ήταν ευχερής και διενεργήθηκε από τον έλεγχο. Συνεπώς, τα εξωλογιστικά προσδιορισθέντα αποτελέσματα πρέπει να ακυρωθούν ως πλημμελώς αιτιολογημένα.

Επιπλέον τα ακαθάριστα έσοδα λογιστικού προσδιορισμού βάσει ελέγχου **στις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012** προέκυψαν κατόπιν συνυπολογισμού των δεδομένων των δηλωθέντων εσόδων και των με την προσθήκη των αδήλωτων εκροών για τις χρήσεις αυτές. Ο υπολογισμός αυτός είναι σύμνομος καθώς προβλέπεται από το άρθρο 50 παρ. 2 του ν.2238/1994. Περαιτέρω ο προσφεύγων, στην συνέχεια απόδειξης από την φορολογική Αρχή ότι προέκυψε εις βάρος του φοροδιαφυγή με μη δηλωθέντα έσοδα, έχων το βάρος της ανταπόδειξης του ισχυρισμού του ότι έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων για τις παροχές του που καταλογίστηκαν ως αποκρυβέντα έσοδα, βάσει των διατάξεων της παρ. 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992, δεν απέδειξε τον ισχυρισμό του.

Όμως, εν συνεχεία, τα ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν από τον παραπάνω υπολογισμό επαναπροσδιορίστηκαν με προσθήκη επιπλέον 8% από τον έλεγχο για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 γ του ν.2238/1994. Ο υπολογισμός αυτός είναι πλημμελώς αιτιολογημένος διότι αφενός ο προσφεύγων είναι ελεύθερος επαγγελματίας – ιατρός και εν προκειμένω δεν προβλέπεται η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2γ του άρθρου 32 του ν.2238/1994 που επικαλείται ο έλεγχος, αλλά οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 50 του ν.2238/1994 που δεν προβλέπουν ποσοστιαία επαύξηση των ακαθάριστων εσόδων, αλλά μόνον αιτιολογημένο τεκμαρτό προσδιορισμό, ενώ αφετέρου δεν προβλέπεται προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων ή οποιοσδήποτε άλλος τεκμαρτός – εξωλογιστικός προσδιορισμός κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των

αποτελεσμάτων, καθώς αυτό συνιστά μη προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ημιλογιστικό προσδιορισμό (Σ.τ.Ε. 3428/1999) κατά συνέπεια ο λογιστικός προσδιορισμός πρέπει να περιοριστεί στα πραγματικά δεδομένα όπως αυτά διαπιστώθηκαν στην από 12-06-2017 έκθεση της Δ.Ο.Υ. Χανίων. Κατά συνέπεια ο λογιστικός τροποποιείται ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.					
	ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (Δηλωθέντα πλέον αποκρυβέντα)	ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝ ΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Δ.Ε.Δ.	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ Δ.Ε.Δ.	ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ
ΧΡΗΣΗ 2006	296.064,00	65.881,44	230.182,56	230.182,56	158.715,02	71.467,54
ΧΡΗΣΗ 2007	325.608,00	89.974,21	235.633,79	235.633,79	156.183,84	79.449,95
ΧΡΗΣΗ 2008	458.434,00	98.777,23	359.656,77	359.656,77	269.330,06	90.326,71
ΧΡΗΣΗ 2009	544.181,00	102.525,37	441.655,63	441.655,63	343.402,68	98.252,95
ΧΡΗΣΗ 2010	406.816,00	110.875,39	295.940,61	295.940,61	163.196,87	132.743,74
ΧΡΗΣΗ 2011	384.483,00	137.312,57	247.170,43	247.170,43	102.987,88	144.182,55
ΧΡΗΣΗ 2012	240.900,20	100.429,70	140.470,50	140.470,50	113.458,93	27.011,57

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5β άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας « Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή ως προς την παραβίαση του χρόνου διάρκειας του ελέγχου που προβλεπόταν στην εντολή, δεδομένου ότι α) οι υπό κρίση πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν το 2017 και β) κρίθηκε ήδη με την παρούσα Απόφαση η παραγραφή με βάση το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των υπό κρίση πράξεων και όχι της εντολής ελέγχου της οποίας ο χρόνος έκδοσης ουδεμία συνέπεια είχε, κατά συνέπεια η καθυστέρηση της Δ.Ο.Υ. Χανίων διενέργειας του ελέγχου και ακολούθως έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων κατά το μέρος που είχε βλαπτικές συνέπειες στον προσφεύγοντα, εξετάστηκε με την παρούσα Απόφαση με τον έλεγχο της παραγραφής, ενώ η καθυστέρηση αποτελεί τυπικό λόγο που καμία περαιτέρω βλάβη δεν αποδεικνύεται από τον προσφεύγοντα ότι του προξένησε. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος εξετάστηκε και έγινε εν μέρει δεκτός μαζί με τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

Για τους λόγους αυτούς,

Αποφασίζουμε

Να γίνουν μερικώς δεκτές οι από 14-07-2017 και με αρ. πρωτ., & ενδικοφανείς προσφυγές του του κατοίκου οδός αρ., με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα: α) Να γίνει δεκτή ως προς τον περιορισμό του καταλογισθέντος επιπλέον φορολογητέου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα για την χρήση 2006 στο ποσό των 71.467,54€, για την χρήση 2007 στο ποσό των 79.449,95 €, για την χρήση 2008 στο ποσό των 90.326,71€, για την χρήση 2009 στο ποσό των 98.252,95€, για την χρήση 2010 στο ποσό των 132.743,74€, για την χρήση 2011 στο ποσό των 144.182,55€ και για την χρήση 2012 στο ποσό των 27.011,57€ β) την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής για όλους τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση βάσει της παρούσης

Φορολογία εισοδήματος

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2006	Ποσά σε €
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής με βάση την παρούσα Απόφαση	230.182,56€
Διαφορά φόρου που οφείλεται	28.582,19€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997: ανώτατο 120% = ως έλεγχος	34.298,63€
Συνολικό ποσό για καταλογισμό	62.880,82€

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2007	Ποσά σε €
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής με βάση την παρούσα Απόφαση	235.633,79€
Διαφορά φόρου και εισφοράς που οφείλεται	31.779,98€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997: ανώτατο 120% = ως έλεγχος	38.135,98€
Συνολικό ποσό για καταλογισμό	81.985,74€

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2008	Ποσά σε €
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής με βάση την παρούσα Απόφαση	359.656,77 €
Διαφορά φόρου και εισφοράς που οφείλεται	36.130,68 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997: ανώτατο 120% = ως έλεγχος	43.356,82 €

Συνολικό ποσό για καταλογισμό	79.487,50 €
Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2009	Ποσά σε €
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής με βάση την παρούσα Απόφαση	441.655,63 €
Διαφορά φόρου και εισφοράς που οφείλεται	40.283,71 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997: ανώτατο 120% = ως έλεγχος	47.161,42 €
Συνολικό ποσό για καταλογισμό	87.445,13 €

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2010	Ποσά σε €
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής με βάση την παρούσα Απόφαση	295.940,61 €
Διαφορά φόρου και εισφοράς που οφείλεται	65.044,44 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997: ανώτατο 120% = ως έλεγχος	71.681,62 €
Συνολικό ποσό για καταλογισμό	136.726,06 €

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2011	Ποσά σε €
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής με βάση την παρούσα Απόφαση	247.170,43€
Διαφορά φόρου που οφείλεται	64.076,48€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997: 118% = ως έλεγχος	75.610,25€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ν 3986/2011	5.695,69€
Συνολικό ποσό για καταλογισμό	145.382,42€

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2012	Ποσά σε €
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής με βάση την παρούσα Απόφαση	140.470,50€
Διαφορά φόρου που οφείλεται	11.233,36€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997: 94% = ως έλεγχος	10.559,36€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ν 3986/2011	998,52€

Συνολικό ποσό για καταλογισμό	22.791,24€
--------------------------------------	------------

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2006

Επικύρωση της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2006, ποσού 2.930,00 €.

Χρήση 2007

Επικύρωση της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2007, ποσού 2.930,00 €.

Χρήση 2008

Επικύρωση της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2008, ποσού 2.930,00 €.

Χρήση 2009

Επικύρωση της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2009, ποσού 2.930,00 €.

Χρήση 2010

Επικύρωση της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2010, ποσού 4.000,00 €.

Χρήση 2011

Επικύρωση της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2011, ποσού 4.000,00 €.

Χρήση 2012

Επικύρωση της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2012, ποσού 4.000,00 €.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές, αντίγραφο, η υπάλληλος του Τμ.

Διοικητικής Υποστήριξης

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.