



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/12/2017

Αριθμός απόφασης: 6219

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, δικηγόρου, κατοίκου Αθηνών, οδός, ΑΦΜ, κατά των παρακάτω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ:

- Της υπ'αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/15 που αφορά τη χρήση 2010, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 600,00 ευρώ, γιατί δεν υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών –προμηθευτών .

- Της υπ'αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/15 που αφορά τη χρήση 2011, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 600,00 ευρώ, γιατί δεν υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών –προμηθευτών και

4.000,00 ευρώ για τη μη έκδοση είκοσι δύο (22) ΑΠΥ σε πελάτες αξίας **4.285,00** ευρώ (εκάστης <1.200,00 ευρώ),ήτοι σύνολο 4.600,00 ευρώ .

- Της υπ'αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/15 που αφορά τη χρήση 2012,με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 600,00 ευρώ,γιατί δεν υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών –προμηθευτών και 4.000,00 ευρώ για τη μη έκδοση είκοσι δύο (22) ΑΠΥ σε πελάτες αξίας **2.270,00** ευρώ(εκάστης <1.200,00 ευρώ), ήτοι σύνολο 4.600,00 ευρώ .

- Της υπ'αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/15 που αφορά τη χρήση 2013,με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο 5.000,00 ευρώ, γιατί

α. δεν υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών –προμηθευτών (πρόστιμο 600,00 ευρώ)

β. δεν εξέδωσε είκοσι εννιά (29) ΑΠΥ σε πελάτες αξίας **5.829,00** ευρώ(εκάστης <1.200,00 ευρώ), ευρώ(πρόστιμο 4.000,00 ευρώ)

γ.δεν τήρησε απλογραφικά βιβλία(πρόστιμο 200,00 ευρώ) και

δ.εξέδωσε εκπρόθεσμα τέσσερις(4) ΑΠΥ (πρόστιμο 200,00 ευρώ)

-Της υπ'αριθμ./25-05-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2010 - 31.12.2010), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 509,33 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 611,20 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.120,53 Ευρώ.

-Της υπ'αριθμ./25-05-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2011 - 31.12.2011), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 870,80 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 1044,96 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.061,05 Ευρώ

-Της υπ'αριθμ./25-05-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 - 31.12.2013), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 2.292,80 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 1.742,53 Ευρώ, εισφορά αλληλεγγύης 15,11 ευρώ ,ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.185,54 Ευρώ

-Της υπ'αριθμ./25-05-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2010 - 31.12.2010), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 42,00 ευρώ

-Της υπ'αριθμ./25-05-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 - 31.12.2010, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 2.047,98 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 2.457,58 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.505,56 Ευρώ

-Της υπ'αριθμ./25-05-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.732,69 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 2.079,23 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.811,92 Ευρώ

-Της υπ'αριθμ./25-05-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 - 31.12.2012, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.242,46 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 1.490,95 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.733,14 Ευρώ

-Της υπ'αριθμ./25-05-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2013, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 2.454,56 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 2.945,48 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 5.400,04 Ευρώ, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ,

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

I. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

II. ΤΑ ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΡΟΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΑΜΟΙΒΩΝ του Δ.Σ.Α ΩΣ ΟΙΟΝΕΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ

.....

ΕΠΟΜΕΝΩΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΟΥ ΟΛΑ ΤΑ ΕΤΗ ΠΡΟΕΧΕΤΑΙ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑ, για τις οποίες έχουν εκδοθεί από τον Δ.Σ.Α σχετικά γραμμάτια προείσπραξης αμοιβών, τα οποία σημειωτέον ο ίδιος προσκόμισα στον έλεγχο

III. Επειδή, περαιτέρω, από τις διατάξεις των άρθρων 32 παρ. 1 και 2, του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. Ν. 2238/1994 ΦΕΚ Α' 151), και του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.(ΠΔ 186/92), σε συνδυασμό αυτές που παρατέθηκαν στις άνω σκέψεις συνάγεται

ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμόδιου δικαστηρίου (βλ. Σ.τ.Ε. 1684/2014, 1334/2012, 1389/2011, 3277/2010, 2434/2007, 1646/2005, 1929/1994 κ.ά.). Ειδικότερα, δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσεως για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθώς η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (Σ.τ.Ε. 3170/2013, 1334/2012, 3083/2008, 473/2000, 762/1997, κ.ά.). Προκειμένου δε να κριθεί εάν οι διαπραχθείσες παραβάσεις καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, πρέπει να αξιολογηθεί συνολικώς η επίπτωση των παραβάσεων αυτών στην αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων, λαμβανομένης προεχόντως υπ' όψιν της φύσεως και της βαρύτητας τους (Σ.τ.Ε. 1334/2012, 2246/2008). Το Σ.τ.Ε με την λίαν πρόσφατη (προ ημερών εκδοθείσα) και πολύ σημαντική απόφασή του, την υπ' αρ. 1102/2017 αποφαινεται καθοριστικά επί του θέματος για το πότε θα πρέπει να γίνεται λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος φορολογουμένων και πότε εξωλογιστικός προσδιορισμός και συγκεκριμένα έκρινε ότι

Ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός. Μη απόρριψη των βιβλίων του φορολογουμένου σε περίπτωση που είναι δυνατή η αναπλήρωση των ελλείψεων με στοιχεία τα οποία παρέχονται από τον φορολογούμενο και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, εφόσον, είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος.

Ειδικότερα Το ΣτΕ με την απόφασή 1102/2017 σε μια δίκη η οποία θα έκρινε την αναδρομική εφαρμογή ηπιότερων προστίμων στις εκκρεμείς υποθέσεις, κατ επιταγή της ΣτΕ 2402/2016, δέχθηκε τελικά έναν από τους λόγους αναίρεσης της απόφασης που επέβαλε πρόστιμο στην επίδικη επιχείρηση, και κατά συνέπεια δεν εξέτασε τον άλλο

λόγο αναίρεσης περί μη εφαρμογής στην επίδικη περίπτωση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως.

Η απόφαση όμως αυτή του ΣτΕ 1102/2017 έχει ιδιαίτερη σημασία καθώς το ΣτΕ έκρινε (κατά την περίοδο ισχύος του ΚΦΕ [2238/1994] και του ΚΒΣ [Π.Δ. 186/1992]) ότι Ο ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΧΩΡΕΙ ΜΟΝΟΝ ΟΤΑΝ ΟΙ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΕΣ Η ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΕΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΘΙΣΤΟΥΝ ΑΠΟΛΥΤΩΣ ΑΔΥΝΑΤΕΣ ΤΙΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ.

Ο ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙΣ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΙΚΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΜΟΥ.

Πράγματι, ο σκοπός των διατάξεων (με βάση τις οποίες προσδιορίζεται εξωλογιστικά ο φόρος και επιβάλλονται προσαυξήσεις και πρόστιμα) είναι να καταλογισθεί η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και να επιβληθούν κυρώσεις – πρόστιμα για την απόκρυψη αυτή.

Εν προκειμένω

ΔΕΝ ΠΡΟΚΕΙΤΑΙ ΓΙΑ ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ

Παρά μόνον ΠΡΟΚΕΙΤΑΙ ΓΙΑ ΤΥΠΙΚΕΣ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΕΣ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗΣ ΑΝΑΓΡΑΦΗΣ στα βιβλία εσόδων – εξόδων των εισπραχθέντων ποσών

ΔΙΟΤΙ

ΤΑ ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ που δεν ανεγράφησαν στα βιβλία και υπολογίστηκαν με βάση τα γραμμάτια προεισπράξεων του ΔΣΑ

ΔΗΛΩΘΗΚΑΝ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ & ΚΑΤΕΒΛΗΘΗ ΕΠ’ ΑΥΤΩΝ Ο ΑΝΑΛΟΓΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ & Ο ΦΠΑ.

Δηλαδή ουδεμία ζημία (εκ της παραλείψεως μου αυτής) υπέστη το Δημόσιο (ούτε εγώ επεδίωξα τοιούτη ζημία του ποτέ)

Και αντίστοιχα σε ουδέν όφελός μου απέβλεψα ούτε τελικώς επήλθε τοιούτο.

Διότι εάν ήταν συμπληρωμένα τα βιβλία και εξεδίδοντο οι αποδείξεις, αυτά ακριβώς τα ποσά θα ανεγράφοντο επ’ αυτών, δηλ. αυτά τα οποία αθροιζόμενα αποτελούν το ΔΗΛΩΘΕΝ ετήσιο εισόδημά μου.

ΣΥΝΕΠΩΣ δεν υπήρξε δόλος – πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης ώστε να επέλθη ζημία του Δημοσίου και αντίστοιχο δικό μου όφελος παρά μόνο υπήρξε προσωπική μου σοβαρή αμέλεια στην ενημέρωση βιβλίων και στοιχείων.

Γι' αυτήν την αταξία στα βιβλία & για την μη έκδοση αποδείξεων, ήτοι για τις παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων για τα οικ. έτη 2010, 2011, 2012, και 2013 μου επεβλήθη σχετικό πρόστιμο το οποίο και εξόφλησα πάραυτα την 4-12-2014, ως προκύπτει από τα συνημμένα διπλότυπα είσπραξης.

Εν προκειμένω ΟΜΩΣ υφίσταμαι τη μεταχείριση την οποία θα υφίστατο ο δόλιος φορολογούμενος ο οποίος (δια της μη ενημερώσεως βιβλίων & στοιχείων) ΜΕ ΠΡΟΘΕΣΗ ουδόλως δήλωσε & παντελώς απέκρυψε τα εισοδήματά του. Ενώ εγώ και πάλι επαναλαμβάνω και ΔΗΛΩΣΑ ΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΜΟΥ & ΚΑΤΕΒΑΛΑ ΕΠ' ΑΥΤΩΝ ΦΠΑ.

Περαιτέρω ο έλεγχος στην έκθεσή του, ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΚΑΜΙΑ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ, δηλαδή δεν εξηγεί ΓΙΑΤΙ θεώρησε τα βιβλία ως ανειλικρινή, ούτε περιέχει σκέψεις & ειδική επαρκή αιτιολόγηση ότι καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των εισοδημάτων μου, ούτε περιλαμβάνει στοιχεία για το ύψος των προσδιορισθέντων από αυτόν εσόδων .

Άλλωστε κατά τα άρθρα 50 και 32 του 2238/1994, 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 τεκμαρτώως. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπ' όψιν ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτά, 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 στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα & απόδοση του φορολογουμένου. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ & ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα για το έτος 2011 σε 20.000 ευρώ ενώ εγώ είχα δηλώσει 12.466,55 ευρώ, το έτος 2012 σε 10.000 ευρώ ενώ είχα δηλώσει 4.598 ευρώ, το 2013 σε 20.000 ευρώ ενώ είχα δηλώσει 9.3238 ευρώ και επ' αυτών των ακαθάριστων εσόδων υπολογίζεται το τεκμαρτό φορολογητέο επί πλέον εισόδημά του και η διαφορά του Φ.Π.Α. ανά έτος.

Όμως η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αναιτιολόγητη, δεν αναφέρει με βάση ποιά στοιχεία και κριτήρια οδηγήθηκε στον προσδιορισμό των συγκεκριμένων ποσών και όχι σε κάποιο άλλο.

Και αυτά συνέβησαν κατά πλημμελή εφαρμογή των παρακάτω διατάξεων του Ν.4174/2013

Κατά το Άρθρο 64 του (Επαρκής αιτιολογία)

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 τον προσδιορισμό φόρου.

Ενώ Κατά το Άρθρο 28 παρ. 2 του ιδίου Νόμου (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου)

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

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.

Έτσι στην προκειμένη περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος χωρίς καμία αιτιολογία έλαβε υπ' όψιν του και αξιοποίησε τα ποσά των προεισπράξεων του ΔΣΑ που (σημειωτέον) εγώ ο ίδιος προσκόμισα προσθέτοντας τα σχετικά ποσά (των προεισπράξεων) στα ήδη δηλωθέντα ποσά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., αγνοώντας και παραβλέποντας ότι αυτά περιλαμβάνονται στα δηλωθέντα (καθότι αποτελούν την ελάχιστη αμοιβή του δικηγόρου) και από καμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση δεν προέκυψαν άλλα έσοδα πλην αυτών που εγώ προσκόμισα.

Κατά την έννοια αυτή ο εξωλογιστικός προσδιορισμός δεν είναι σύννομος αφού δεν υπήρξε καμία απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επίσης, ο έλεγχος, ουδόλως έλαβε υπ' όψιν την 7ετή οικονομική κρίση που είναι γνωστό ότι έχει μειώσει δραματικά τα εισοδήματα όχι μόνο τα δικά μου αλλά του συνόλου των Δικηγόρων.

Επίσης η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου δεν αναφέρει αν έλαβε υπ' όψιν τα εισοδήματά μου των προηγούμενων ετών, τα οποία κυμαίνονται στα ίδια επίπεδα με τα ελεγχθέντα έτη.Σ' αυτό θέλω να εμμείνω

Διότι δεν είμαι ένας δικηγόρος με μεγάλα εισοδήματα και μεγάλες υποθέσεις με μεγάλες αμοιβές, καθώς από το επάγγελμά μου που ασκώ σύννομα και έντιμα επί 33 έτη εξασφαλίζω ένα εισόδημα το οποίο μόλις επαρκεί για την απλή μου επιβίωση. Γι' αυτό και δεν έχω αποκτήσει ούτε διαθέτω περιουσιακά στοιχεία, δεν έχω ακίνητα, ούτε καν αυτοκίνητο. Το μόνο μου περιουσιακό στοιχείο αποτελεί ένα διαμέρισμα (πρώτη & μόνη κατοικία) στη γενέτειρά μου πόλη της Δράμας, το οποίο μου είχε μεταβιβάσει κατά ψιλή κυριότητα με γονική παροχή το 1996 ο πατέρας μου, και στο οποίο προγραμματίζω να διαμείνω μετά το πέρας της επαγγελματικής μου διαδρομής.

Επίσης η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου δεν αναφέρει αν έλαβε υπ' όψιν το γεγονός ότι δεν έχω προσωπικό, περιουσία και άλλους πόρους διαβίωσης και γενικά προσδιορίζει εντελώς αυθαίρετα ως ακαθάριστα έσοδα ανά έτος τα ανωτέρω αναφερόμενα ποσά, με συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη να είναι παντελώς αναιτιολόγητη και να μην μπορώ να την αποκρούσω.

V. ΑΚΥΡΩΤΕΑ Η ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΠΑ και των σχετικών ΟΡΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ

Εξ άλλου πρέπει να ακυρωθεί στο σύνολό της η έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και οι Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Φ.Π.Α., διότι ερείδονται σε άκυρη απόφαση ,δηλαδή οι υπολογισμοί και διαφορές του Φ.Π.Α. στηρίζονται στην ανωτέρω προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία εφόσον ακυρωθεί, οδηγεί σε ακύρωση και αυτής διότι η βάση υπολογισμού των διαφορών του Φ.Π.Α. είναι η ανωτέρω έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των εισοδημάτων μου.

Ειδικότερα

Κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή Φ.Π.Α δεν υφίσταται, κατά τον νόμο, δέσμευση από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα επιτηδευματία που υπόκεινται σε ΦΠΑ, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων και συντάσσεται ιδιαίτερη, αυτοτελής έκθεση η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ΔΕΝ ΑΡΚΕΙ ΔΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΓΙΝΕΙ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, (των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στην φορολογία προστιθέμενης αξίας), χωρίς ωστόσο, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες. ΣΥΝΕΠΩΣ, η παράλειψη προσδιορισμού αυτοτελώς των ακαθαρίστων εσόδων, προκειμένου να επιβληθεί φόρος προστιθέμενης αξίας, συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξεως επιβολής φόρου (ΣτΕ 1514/2013, 3338/2011, 754/2003, 2357/2001).

Γι' αυτό αιτούμαι την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α., ως νομικά πλημμελείς, καθόσον δεν διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων μου, ούτε προσδιορίστηκαν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα.

Διότι για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ελήφθησαν υπόψη αυτούσια τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά είχαν προσδιοριστεί στην φορολογία εισοδήματος, χωρίς ο έλεγχος να προβεί στον κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 αυτοτελή προσδιορισμό τους,

κατόπιν συνεκτίμησης των αναφερόμενων στη διάταξη αυτή στοιχείων, γι' αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες.

Κατά συνέπεια, εφόσον ακυρωθούν οι εν λόγω πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α, στις οποίες στηρίζονται και οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, λόγω του παρακολουθηματικού χαρακτήρα του κατ' άρθρο 6 του Ν. 2523/1997 προστίμου έναντι του κύριου φόρου, μη νόμιμες παρίστανται και οι προσβαλλόμενες πράξεις, και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθούν

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του,η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν. πράξεων 12/06/17) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α.Επι του ισχυρισμού περί παραγραφής για τη χρήση 2010

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 ότι:

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

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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 στην παρ.3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή στις παρ.1 και 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ...

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος δια-κρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές.

3.Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

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».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο

της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές, ενώ έγινε αναλογική αναφορά (σκέψη 9 της εν λόγω απόφασης) και για τις παρατάσεις παραγραφής που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015, 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 και 97 του ν. 4446/2016.

Επειδή, με την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 τμήμα Β 2934/2017, κρίθηκε ότι :

.....

<< Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα

ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 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. Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών.

Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10>>.

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 201715-09-2017 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής: «1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος και από το σύστημα Ταχis δεν προκύπτει εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης και εκκαθαριστικής ΦΠΑ για τη χρήση 2010, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί πενταετούς παραγραφής (31/12/2016).

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής για το οικ.έτος 2011(χρήση 2010) γίνεται δεκτός.

Β. Επί των λοιπών ισχυρισμών

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 ίδιου 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,, ως προς τον τεκμαρτό – εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών των ελευθέρων επαγγελματιών ς προβλέπονται τα εξής:

α.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....»

β.Άρθρο 32 ν.2238/1994 Όπως το άρθρο 32 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Παρ. 2 εδάφια 5ο και επόμενα «.... Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος 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 αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».

Προγενέστερη διάταξη

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 ίδιου 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, η διαπίστωση της μη έκδοσης Α.Π.Υ έγινε μέσω των γραμματίων προείσπραξης του Δικηγορικού συλλόγου Αθηνών και συγκεκριμένα ποσού 4.285,00 ευρώ για τη χρήση 2011, 2.270,00 ευρώ για τη χρήση 2012 και 5.829,00 ευρώ για τη χρήση 2013.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ Α Αθηνών για τις διαχειριστικές περιόδους 2011, 2012 και 2013, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη τήρησης βιβλίου Εσόδων –Εξόδων και της μη έκδοσης ΑΠΥ, τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 και 7 του ΠΔ 186/92, τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.2238/94 και τον ΜΣΚΚ που αντιστοιχεί στην δραστηριότητα του Δικηγόρου που περιλαμβάνεται στην ΠΟΛ 371/87, έκρινε ορθά τα βιβλία και στοιχεία αυτού για τις ως άνω χρήσεις ως ανακριβή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικό-τεκμαρτά, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 όπως ίσχυε και των άρθρων 50 παρ.1 και 2 και 32 του ν.2238/1994.

Από τις προσδιορισθείσες εκροές κατ' έλεγχο προέκυψαν τα κατ' έλεγχο φορολογητέα κέρδη κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 32 παρ. 2 εδάφια 5^ο και επόμενα του ν.2238/1994.

Επειδή, οι φορολογητέες εκροές στη φορολογία ΦΠΑ υπολογίστηκαν αυτοτελώς με την από 25/05/2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/00.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου που αφορούν τα διαχειριστικά έτη 2011, 2012 και 2013, όπως αποτυπώνονται στις από 25/05/2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και διατάξεων του ΠΔ 186/92, ν.4093/12 και ν.4174/13, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τα ως άνω οικ.έτη πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική** αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :
Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011

α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ :ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ : 2.061,05 ευρώ

β.ΦΠΑ: ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ : 3.811,92 ευρώ

γ.ΚΒΣ: ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ : 4.600,00 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012

α.ΦΠΑ: ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 2.733,41 ευρώ

β.ΚΒΣ: ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 4.600,00 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

α.ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ :ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 4.185,54 ευρώ

β.ΦΠΑ: ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 5.400,04 ευρώ

γ.ΚΒΣ: ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 5.000,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.