



ΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα 12.07.2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης **3852**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Γαχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Γαχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Γηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Χολαργού, οδός «.....» κατά:

- 1) της υπ' αριθμ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,
- 2) της υπ' αριθμ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

3) της υπ' αριθμ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

4) της υπ' αριθμ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και

5) της υπ' αριθμ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ ,

2) την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ ,

3) την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

4) την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και

5) την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17-02-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», Α.Φ.Μ. «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) ποσού 40.982,55 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 49.179,06 €, ήτοι συνολικό ποσό 90.161,61 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον :

α) τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την ως άνω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη) από ελευθέριο επάγγελμα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, και

β) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

2) Με την υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008) ποσού 37.195,57 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 44.634,68 €, ήτοι συνολικό ποσό 81.830,25 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Στην ως άνω διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, πλην όμως επειδή δεν ήταν δυνατό να εφαρμοσθεί ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, τα εισοδήματα του ελεγχόμενου – προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν με βάση την προσαύξηση περιουσίας.

3) Με την υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009) ποσού 34.450,63 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 41.340,76 €, ήτοι συνολικό ποσό 75.791,39 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον :

α) τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την ως άνω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη) από ελευθέριο επάγγελμα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, και

β) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

4) Με την υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010) ποσού 31.662,06 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 37.994,47 € και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.955,65 €, ήτοι συνολικό ποσό 73.612,18 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον :

α) τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την ως άνω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη) από ελευθέριο επάγγελμα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, και

β) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

5) Με την υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011) ποσού 640,00€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 716,80€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 48,00€, ήτοι συνολικό ποσό 1.404,80€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον :

α) επαναπροσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη) από ελευθέριο επάγγελμα λόγω έκδοσης ανακριβών στοιχείων εσόδων, και

β) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 17-02-2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων κατά νόμιμη βάση ως προς τη νομιμότητα της έκθεσης ελέγχου η οποία στηρίχθηκε στις παραδοχές της προηγούμενης έκθεσης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ που επανέλαβε αυτούσια μη ισχύουσα κατά νομική βάση έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΣΔΟΕ.

Η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ εφάρμοσε λανθασμένα καταργηθείσα διάταξη και θεώρησε τη με αριθμ. «.....» έκθεση του ΣΔΟΕ ως έκθεση ελέγχου και όχι ως Δελτίο Πληροφοριών όπως ορίζει σαφώς η διάταξη του άρθρου 2 υποπαράγρ. Δ7 παρ.1 ε Ν. 4336/2015.

2) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης της κατά χρόνο αρμοδιότητας της φορολογικής Διοίκησης κατ' άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, διότι η φορολογική διοίκηση δεν προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός της προθεσμίας του ενός μήνα που θέτει η ανωτέρω διάταξη .

3) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων κατά νόμιμη βάση λόγω εσφαλμένης εφαρμογής στις ελεγχόμενες χρήσεις 2007-2011 της διάταξης του άρθρου 67B που προστέθηκε στον Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012.

4) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογημένης απόφασης για την εφαρμογή της επιλεγείσας τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού.

5) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εσφαλμένης και ελλιπούς εφαρμογής της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά που επηρεάζει ουσιωδώς την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας.

6) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων κατά νόμιμη βάση λόγω μη προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και του καθαρού εισοδήματος για τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος βάσει των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994 αλλά κατά το πλάσμα του άρθρου 48 του

ιδίου νόμου όπως τροποποιήθηκε από τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 σε συνδυασμό με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις και χωρίς να έχουν μεταβληθεί τα στοιχεία των τραπεζικών του καταθέσεων βάσει των οποίων οι μη πρωτογενείς πιστώσεις στους λογαριασμούς του θεωρήθηκαν ως καταλογιστέα διαφορά μετέβαλαν επαχθέστερα και όλως ανατιολόγητα ως προς την αλλαγή της νομικής βάσης, το φορολογητέο εισόδημα και κατά προέκταση τον φόρο που προσδιορίστηκε.

7) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων κατά νόμιμη βάση λόγω έλλειψης νόμιμης βάσης για τον υπολογισμό της παρακράτησης φόρου 20% επί αμοιβών ελεύθερου επαγγελματία και παρακράτησης φόρου επί μισθών στην προσαύξηση περιουσίας καθώς τούτο αντιβαίνει τον τρόπο εφαρμογής της επιλεγείσας, από τον έλεγχο, έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

8) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εσφαλμένης εφαρμογής και ερμηνείας του νόμου κατά παράβαση των δεσμευτικών για τη Φορολογική Διοίκηση κατ' άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 Ερμηνευτικών Εγκυκλίων και Οδηγιών σε σχέση με την ορθή εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 για τον έλεγχο της προσαύξησης εισοδήματος από τις τραπεζικές καταθέσεις.

9) Πλημμέλεια της υπ. αριθμ. «.....» προσβαλλόμενης Πράξης κατά νόμιμη βάση ως προς την περαίωση της χρήσης 2007 με την υπαγωγή στις ισχύουσες για την εν λόγω χρήση διατάξεις του ν. 3296/2004 και παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης. Τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του στις ημεδαπές τράπεζες ευρίσκονταν ανά πάσα στιγμή στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου ή, τουλάχιστον, ο φορολογικός έλεγχος μπορούσε ανά πάσα στιγμή να λάβει γνώση αυτών, και για το λόγο αυτό, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «νέα στοιχεία».

10) Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση της με αριθμ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 με την οποία του καταλογίστηκε φόρος και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 90.161,61 € αλλά και για την έκδοση της με αριθμ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 με την οποία του καταλογίστηκε φόρος και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 81.830,25 €.

Ιστορικό της υπόθεσης

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά από μερικό έλεγχο, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ κατ' επανάληψη διαδικασία βάσει των με αριθμ. «.....» και «.....» αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Συγκεκριμένα :

α) Με την με αριθμ. «.....» Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών έγινε μερικώς δεκτή η με αριθμ. «.....» ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος και τροποποιήθηκαν οι υπ' αριθμ. αριθμ. «.....», «.....», «.....» και «.....» Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, χρήσεων 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, διότι δεν προέκυψε από την οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. ότι η είσπραξη συγκεκριμένων ποσών από τον προσφεύγοντα, που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, όπως αυτά αναφέρονται στην ως άνω απόφαση Δ.Ε.Δ., αποτελούν αμοιβή στο πλαίσιο της δραστηριότητας του ως ιατρού, αφού

προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδιδόμενων παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών, που να συσχετίζονται με την ειδικότητα αυτού ως ιατρού, γεγονός που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σε αυτό. Συνεπώς, δεν υφίσταται, στη συγκεκριμένη περίπτωση, υποχρέωση έκδοσης από τον προσφεύγοντα απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.. Τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, χωρίς όμως το γεγονός αυτό από μόνο του να δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

β) Με την με αριθμ «.....» Απόφαση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έγινε δεκτή η με αριθμ. πρωτ. «.....» ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος και ακυρώθηκαν οι υπ'αριθμ. «.....», «.....», «.....», «.....» και «.....» προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικών ετών 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, διότι μετά την τροποποίηση των ως άνω πράξεων Κ.Β.Σ., με την με αριθμ. «.....» Απόφαση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, επηρεάζεται ουσιαστικά η κρίση του ελέγχου ως προς το κύρος των βιβλίων, όσο και ως προς την προσαύξηση της περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 με αποτέλεσμα να διαφοροποιηθούν οι καταλογισθέντες φόροι των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Σημειώνεται ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος στις κρινόμενες χρήσεις, δεν μπορούσε εξ αντικειμένου, να λάβει υπόψη την με αριθ. «.....» Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αφού οι ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος («.....», «.....», «.....», «.....» και «.....») είχαν εκδοθεί στις 29-1-2016, ήτοι πριν την 26-05-2016, ημερομηνία κατά την οποία εκδόθηκε η ανωτέρω Απόφαση της ΔΕΔ για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ..

Επειδή, όπως αναλύεται και στην από 17/02/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Υπηρεσίας μας (σελ. 71), τα στοιχεία κι ευρήματα της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. εκτιμήθηκαν και πάλι από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία ενήργησε εκ νέου και προέβη σε αξιολόγηση των δεδομένων, που προέκυψαν από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε.. Όμως, όπως αναγράφεται και στην ως άνω έκθεση ελέγχου, ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών κανένα νέο στοιχείο, προκειμένου αυτό να εκτιμηθεί και να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο. Εφόσον, λοιπόν, κανένα νέο στοιχείο δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου (έγγραφο τράπεζας ή βεβαίωση ή σύναψη δανείου ή συμβόλαιο αγοράς ακινήτου ή προσύμφωνο ή ιδιωτικό συμφωνητικό ή τιμολόγιο αγοράς κινητού περιουσιακού στοιχείου κλπ.), προσδιορίστηκαν τα εισοδήματα του προσφεύγοντος για τις κρινόμενες χρήσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ως άνω Αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, μετά από αναλυτική ανά χρήση εξέταση για το κύρος των βιβλίων λόγω των παραβάσεων του Κ.Β.Σ..

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, η συνταχθείσα από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, στηρίχθηκε στις παραδοχές της προηγούμενης έκθεσης της ίδιας Δ.Ο.Υ. που επανέλαβε αυτούσια μη ισχύουσα

κατά νομική βάση έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΣΔΟΕ, και επίσης ότι η ως άνω Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε λανθασμένα καταργηθείσα διάταξη και θεώρησε την ως άνω έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ως έκθεση ελέγχου και όχι ως Δελτίο Πληροφοριών κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 2 υποπαρ. Δ7 παρ. 1ε Ν. 4336/2015, είναι αβάσιμος.

Επειδή, όπως αναφέρεται στο με αριθ. πρωτ. «.....» (ΔΕΔ «.....») έγγραφο συμπληρωματικών απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ´ ΑΘΗΝΩΝ, ο έλεγχος, για την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, ανέμενε την παρέλευση της τιθέμενης -- από τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1009/2017 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών-- προθεσμίας, για τυχόν άσκηση από τον προσφεύγοντα των νόμιμων δικαιωμάτων του.

Επειδή, με το αρ. 28 Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 45 παρ. 8-10 Ν. 4223/2013 ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά και 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, στην 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 εμπειριστатωμένα 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.

Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι σκοπός του νομοθέτη δεν είναι να θέσει αποκλειστική προθεσμία για την υποβολή του υπομνήματος του φορολογούμενου και την έκδοση της πράξης, αλλά να ορίσει απλές προθεσμίες, που θα βοηθούν τόσο τη Διοίκηση όσο και τον ελεγχόμενο να ολοκληρώνουν τη σχετική διαδικασία σύντομα. Επομένως στην κρινόμενη περίπτωση, προκειμένου να τηρηθούν από τη Διοίκηση τα οριζόμενα από την ανωτέρω διάταξη ότι δηλαδή η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, έπρεπε να εξετάσει το ανωτέρω Υπόμνημα και έναν προς έναν να αντικρούσει τους λόγους που αναφέρονται σε αυτό.

Όπως, άλλωστε προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4174/2013 σχετικά με το αρ. 28 «με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται η διαδικασία που θα ακολουθείται όσον αφορά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, καθώς και της έλθεσης ελέγχου. Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης», βαρύνουσα σημασία για το νομοθέτη έχει η τήρηση της συνταγματικά προβλεπόμενης αρχής της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου. Σκοπός του νομοθέτη ήταν επομένως η εξασφάλιση της τήρησης του δικαιώματος ενημέρωσης του διοικούμενου και η αποφυγή τέλεσης αδικιών σε βάρος του από τη διοίκηση. Σε κάθε περίπτωση, η ενδελεχής εξέταση από τη φορολογική διοίκηση των ισχυρισμών, που προβάλλονται στο υπόμνημα του ελεγχόμενου και η αιτιολογημένη αποδοχή ή απόρριψή τους, για την οποία είναι πιθανό σε μεγάλες και σοβαρές υποθέσεις, όπως η κρινόμενη, να απαιτείται προθεσμία μεγαλύτερη του εικοσαημέρου, εξασφαλίζει τη δίκαιη μεταχείριση του φορολογούμενου από τη Διοίκηση και την ουσιαστική ακρόασή του. Από όλα τα παραπάνω, λοιπόν, προκύπτει ότι βασικό μέλημα του φορολογικού νομοθέτη δεν ήταν η τήρηση του εικοσαήμερου από τη φορολογική αρχή, αλλά η ουσιαστική τήρηση της αρχής της χρηστής διοίκησης και του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, η ερμηνεία, που δίνει στο Νόμο ο προσφεύγων, περί χαρακτηρισμού της προθεσμίας του αρ. 28 Ν. 4174/2013 ως αποκλειστικής, δεν συνάγεται ούτε από το γράμμα του Νόμου ούτε και από το πνεύμα του Νόμου. Τις αποκλειστικές προθεσμίες ο νομοθέτης τις ορίζει ρητά, καθώς η μη τήρησή τους συνεπάγεται το απαράδεκτο οποιασδήποτε περαιτέρω ενέργειας, πράγμα που δεν έχει οριστεί στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης της κατά χρόνο αρμοδιότητας της φορολογικής Διοίκησης κατ' άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, είναι αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 1 του ν. 4174/2013 όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 που αφορά μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: *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.*

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 17 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι *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.*

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013) ορίζεται ρητά ότι *οι διατάξεις αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.*

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 25 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι *από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (Α'151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.*

Ως εκ τούτου, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι ο Ν. 2238/1994 παύει να ισχύει για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και εφεξής, ενώ για προγενέστερες διαχειριστικές περιόδους (έως 31/12/2013) εξακολουθεί να βρίσκεται σε ισχύ. Συνεπώς, δυνάμει των ανωτέρω μεταβατικών διατάξεων, ορθώς εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007 έως και 2011 οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, ο ισχυρισμός δε του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής στις ελεγχόμενες χρήσεις 2007-2011 της διάταξης του άρθρου 67B που προστέθηκε στον Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012, είναι αβάσιμος.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στο ιστορικό της υπόθεσης, με την με αριθμ. «.....» Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών έγινε μερικώς δεκτή η με αριθμ. «.....» ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος και τροποποιήθηκαν οι υπ' αριθμ. αριθμ. «.....», «.....», «.....» και «.....» Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεων 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, καθώς δεν προέκυψε από την οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. ότι η είσπραξη συγκεκριμένων ποσών από τον προσφεύγοντα, που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, όπως αυτά αναφέρονται συγκεκριμένα στην ως άνω απόφαση Δ.Ε.Δ., αποτελούν αμοιβή στο πλαίσιο της δραστηριότητας του ως ιατρού και συνεπώς, δεν υφίσταται, στη συγκεκριμένη περίπτωση, υποχρέωση έκδοσης από τον προσφεύγοντα απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.. Πλην όμως εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο έλεγχος χρησιμοποίησε τα στοιχεία των τραπεζικών κινήσεων ανά ελεγχόμενη περίοδο, καθώς και την αγορά περιουσιακών στοιχείων, προκειμένου να προσδιορίσει τα πραγματικά εισοδήματα του προσφεύγοντος. τα οποία συγκρίνονται με τα δηλωθέντα, προκειμένου να αποδειχθεί αν υπάρχει προσαύξηση περιουσίας ή όχι. Ο έλεγχος, κατέγραψε ημερολογιακά ανά ελεγχόμενη χρήση κι επεξεργάστηκε το σύνολο των κινήσεων (καταθέσεις/πιστώσεις και αναλήψεις/χρεώσεις) των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών τραπεζικών προϊόντων (επενδυτικά), κατέληξε σε πρωτογενείς - αρχικές καταθέσεις - πιστώσεις και λοιπών μη τραπεζικών συναλλαγών, που θεώρησε ότι συνιστούν εισόδημα του ελεγχόμενου κατά την έννοια των ανωτέρω αναφερομένων. Στη συνέχεια, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα εκδοθέντα στοιχεία από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος για την περίοδο, που είχε δηλώσει την έναρξη του επαγγέλματος στην Δ.Ο.Υ. και όχι για την περίοδο που λειτουργούσε

το ιατρείο του χωρίς να δηλώσει την επανέναρξη στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. και χωρίς να τηρήσει βιβλία και στοιχεία, υπολογίσθηκαν τα «δηλωθέντα εισοδήματα» του ελεγχόμενου, στα οποία ο έλεγχος συμπεριέλαβε: - τα ακαθάριστα έσοδα της άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματος, μειωμένα κατά το πόσο του παρακρατηθέντος, εφόσον αυτά είναι που συνιστούν το καθαρό ποσό της είσπραξης, τα καθαρά εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, μειωμένα κατά το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου και τα χρηματικά ποσά, που προέρχονταν από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων..

Επειδή κατόπιν των σχετικών αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. με αριθ. «.....» και «.....» κρίθηκε ότι η αποκρυβείσα βάσει ελέγχου ανά έτος φορολογητέα ύλη, αποτελεί κατά ένα μέρος προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή πηγή και κατά ένα άλλο μέρος, και κατά το υπόλοιπο αυτής αποκρυβείσα ύλη μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΠΔ 186/1992).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 Ν.3888/2010,ΦΕΚ Α 175/30.9.2010), ορίζεται ότι:

3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως. Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 11 της ΠΟΛ 1095/11, ο χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτή, εφόσον δεν προσδιορίζεται διαφορετικός χρόνος από τον φορολογούμενο.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί, πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογημένης απόφασης για την εφαρμογή της επιλεγείσας τεχνικής ελέγχου, της εσφαλμένης και ελλιπούς επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, μη προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και του καθαρού εισοδήματος βάσει των άρθρων 30 και 32 Ν. 2238/1994 αλλά κατά το πλάσμα του άρθρου 48 του ιδίου νόμου, και εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου άρθρου, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, όπως αναφέρεται στο με αριθμ. πρωτ. «.....» έγγραφο (ΔΕΔ «.....») έγγραφο - συμπληρωματικές απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ´ ΑΘΗΝΩΝ.: «από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα εκδοθέντα στοιχεία από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος υπολογίσθηκαν τα δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου, στα οποία ο έλεγχος συμπεριέλαβε: 1. τα ακαθάριστα έσοδα της άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματος, μειωμένα κατά το πόσο του παρακρατηθέντος φόρου, εφόσον

αυτά είναι που συνιστούν το καθαρό ποσό της είσπραξης, 2. τα καθαρά εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, μειωμένα κατά το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου και 3. χρηματικά ποσά προερχόμενα από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων (μεγάλος αριθμός Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων).....»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης νόμιμης βάσης για το συνυπολογισμό της παρακράτησης φόρου 20% επί αμοιβών ελεύθερου επαγγελματία και παρακράτησης φόρου επί μισθών στην προσαύξηση περιουσίας, είναι αβάσιμος.

Επειδή, με τα άρθρα 13 και 17 του ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων (όπως ίσχυαν μέχρι την κατάργησή τους 01-01-2014), ορίζεται ότι:

Άρθρο 13 -"Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου"

Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα

και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.

Άρθρο 17 – "Μεταβατικές και άλλες διατάξεις"

1.

2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις "αυτοελεγχόμενες" κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.

3. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, που δεν υπάγονται για οποιονδήποτε λόγο στις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 16 του νόμου αυτού, υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

4. Τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 16 του νόμου αυτού ισχύουν για δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 31.12.2004 και μετά.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68§2** περ. α, β και γ, του **ν.2238/94** (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι :

2. 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.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων έχει υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2008, εφαρμόζοντας τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση) για τη δραστηριότητά του ως ελεύθερου επαγγελματία – ιατρός.

Επειδή, η από 19-06-2015 Έκθεση ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, α) «.....» και 2) «.....», με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα της οποίας έλαβε ο έλεγχος στην κρινόμενη περίπτωση, διαβιβάστηκε από την ως άνω φορολογική αρχή στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ´ ΑΘΗΝΩΝ την 25-06-2015 με το με αριθ. πρωτ. «.....» έγγραφο (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΙΖ´ ΑΘΗΝΩΝ «.....»).

Επειδή, η ως άνω έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. σε κάθε περίπτωση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68§2 του ν.2238/94 και 25 του ν. 4174/2013, βάσει του οποίου, σε συνδυασμό με τις με αριθμό «.....» και «.....» Αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., εκδόθηκε η με αριθμό «.....» εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ´ ΑΘΗΝΩΝ.

Κατόπιν τούτων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμέλειας της υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενης πράξης, καθώς η χρήση 2007 είχε περαιωθεί και η φορολογική αρχή δεν είχε στη διάθεσή της νέα στοιχεία, είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδαφ. α΄ του ν. **4174/2013** όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 και αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) :

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτ. β' του άρθρου **84 του ν.2238/94** (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2006), ορίζεται ότι :

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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

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, οι προσβαλλόμενες πράξεις με αριθμ. «.....» και «.....» προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν τις χρήσεις 2007 και 2008 εκδόθηκαν στις 17-02-2017, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις χρόνου δεκαετίας έκδοσης αυτών.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου για την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που αφορούν τις χρήσεις 2007 και 2008, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 17-02-2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....», επί της οποίας εδράζονται οι άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ: «.....».

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου εισοδήματος	40.982,55 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	49.179,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	90.161,61 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2009
Διαφορά φόρου εισοδήματος	37.195,57€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	44.634,68€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	81.830,25€

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2010
Διαφορά φόρου εισοδήματος	34.450,63€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	41.340,76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	75.791,39 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2011
Διαφορά φόρου εισοδήματος	31.662,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	37.994,47 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	3.955,65 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	73.612,18 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2012
Διαφορά φόρου εισοδήματος	640,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	716,80 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	48,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.404,80€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/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.