



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 19/12/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4424

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό (χειρόγραφου) πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουτου, ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδόςκατά των υπ' αριθ.:
- 1)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 2)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 3)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 4)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 5)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 6)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 7)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 8)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 9)πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 10)πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 11)πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 12)πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 13)πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 14)πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 15)πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
 - 16)πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

17)πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.:

- 1)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 2)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 3)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 4)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 5)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 6)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 7)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 8)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 9)πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 10)πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 11)πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 12)πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 13)πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 14)πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- 15)πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

16)πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

17)πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου (χειρόγραφου)ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 12.003,81 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 14.404,57 €.

Με την υπ' αριθ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 11.101,03 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 13.321,24 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 16.264,54 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 19.517,45 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 14.909,09 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 17.890,91 €.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 11.616,76 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 13.940,11 €.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 366,40 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 440,22 €.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 335,45 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 402,54 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 42,57 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 34,89 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3,34 €.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 13.492,26€.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 13.361,58€.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 15.500,16€.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 390,67 €.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 12.166,27€.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 24.031,04€.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 9.829,07€.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 5.846,22€.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 2.897,19€.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν συνεπεία ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αριθ.2015 εντολής ελέγχου, με αφορμή τα υπ' αριθ. πρωτοκόλλου-2015,2015 και2015 έγγραφά της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής - Αιγαίου της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων δημόσιος υπάλληλος, ο οποίος απασχολούνταν ως μισθωτόςστο, άσκησε το ελευθέριο επάγγελμα τουμε απασχόληση στο Υπουργείοαπό το 2004 έως και το 2012. Για την είσπραξη των αμοιβών του από το Υπουργείοεξέδιδε Α.Π.Υ..

Στα πλαίσια δειγματοληπτικών ελέγχων η αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείουαπέστειλε, με το με αριθμό πρωτοκόλλου2013 έγγραφό της, την με αριθμό2012 Α.Π.Υ. που είχε εκδώσει ο προσφεύγων προς αυτήν για τις αμοιβές του από 1/1-30/4/2012 στην Δ.Ο.Υ.προκειμένου να διερευνηθεί η γνησιότητα αυτής. Η εν λόγω Α.Π.Υ. απεστάλη στη συγκεκριμένη Δ.Ο.Υ. επειδή έφερε ίχνος διάτρησης «.....», το οποίο σημαίνει ότι είχε θεωρηθεί από τη Δ.Ο.Υ.(κωδ) τον μήνατου έτους 1998. Η Δ.Ο.Υ.με το με αριθμό πρωτοκόλλου2013 έγγραφό της απάντησε στο Υπουργείοότι η εν λόγω απόδειξη δεν έχει θεωρηθεί σε αυτή, η Δ.Ο.Υ. δεν είχε χρησιμοποιήσει το ίχνος αυτό για διάτρηση στοιχείων το μήνατου έτους 1998, επίσης γνωστοποιούσε ότι ο φορολογούμενος είχε κάνει διακοπή των εργασιών του από1986.

Στη συνέχεια μετά από αιτήματα του Σ.Δ.Ο.Ε., το Υπουργείοαπέστειλε τα πρωτότυπα όλων των φορολογικών στοιχείων που είχε εκδώσει ο προσφεύγων προς το Υπουργείο, καθώς και αντίγραφα των βεβαιώσεων αμοιβών που του είχε χορηγήσει. Στη συνέχεια το ΣΔΟΕ απέστειλε τα σχετικά πληροφοριακά δελτία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διερευνηθεί η τήρηση από τον προσφεύγοντα των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων και η εκπλήρωση των υποχρεώσεων που προκύπτουν από τα αποσταλθέντα στοιχεία.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τα έτη 2004 έως και 2012 εισέπραξε αμοιβές και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς το Υπουργείο, όπως αυτά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Διάστημα (Διαχ/κη περίοδος)	Ποσό αμοιβής σε ευρώ	Αριθμός και ημερομηνία Α.Π.Υ.	Ποσό Α.Π.Υ.	Ίχνος διάτρησης
1/1-31/12/2004	32.753,97	.....	32.753,97	.....
1/1-31/12/2005	32.427,27	.....	32.427,27	.....

1/1-31/12/2006	37.773,72	.....	37.773,72	.....
1/1-31/12/2007	29.439,00	.....	29.439,00	.....
1/1-31/12/2008	35.114,76	.....	35.114,76	.....
1/1-31/12/2009	23.986,17	.....	23.986,17	.....
1/1-31/12/2010	19.058,13	.....	19.058,13	.....
1/1-31/12/2011	13.805,37	.....	4.329,18	.....
		.....	3.568,50	.....
		.....	2.994,75	.....
1/1-31/12/2012	8.298,36	.....	4.994,37	.....

Όπως αναλυτικά περιγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται παραπάνω, τα οποία εξέδωσε ο προσφεύγων για την είσπραξη των αμοιβών του από το Υπουργείο, οι Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) με α/α,,,,καιέχουν εκδοθεί από στέλεχος που είχε θεωρήσει στη Δ.Ο.Υ.όταν ασκούσε το ελεύθεριο επάγγελμα τουκαι δεν ακυρώθηκαν όταν υπέβαλλε δήλωση διακοπής της δραστηριότητας αυτής στις.....1986. Οι υπόλοιπες ΑΠΥ έχουν εκδοθεί από στέλεχος που έχει διατηρηθεί με άγνωστο αντικείμενο και δεν έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και η μη καταχώρηση τελούσε σε γνώση του ελεγχόμενου καθόσον αυτός δεν είχε υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών και δεν θα μπορούσε να θεωρήσει στοιχεία σε καμία Δ.Ο.Υ..

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα φορολογικά στοιχεία με αριθμούς2004,-2005,2006.....-2008,2009 και2009 κρίθηκαν εικονικά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 επειδή έχουν εκδοθεί από άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία, ενώ τα με αριθμούς2010,2011,2011,2011 και2012 φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά.

Συνεπεία των ως άνω περιγραφομένων, επιβλήθηκαν για τις ελεγχόμενες χρήσεις οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τη μη τήρηση βιβλίων καθώς και για την έκδοση των ανωτέρω εικονικών και πλαστών στοιχείων και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος εξωλογιστικά.

Ο προσφεύγων, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., άλλως να τροποποιηθούν, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εφαρμογή επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 3 παρ. 4 ν.4337/2016. Κατάργηση προστίμων για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων για εικονικά στοιχεία για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2008.
- Εφαρμογή εσφαλμένου συντελεστή για τον υπολογισμό του ύψους του προστίμου καθώς η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.
- Εφαρμογή ευμενέστερων διατάξεων για την παράβαση της έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων.
- Εφαρμογή ευμενέστερης διάταξης και ως προς τον επιβληθέντα πρόσθετο φόρο ανακρίβειας 120% και 2% ανά μήνα καθυστέρησης.
- Παράλειψη συμψηφισμού παρακρατηθέντος φόρου 20% επί των υπηρεσιών μου για τα έτη 2004-2008.
- Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2008.
- Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος από τη δραστηριότητα του μεταφραστή και η εφαρμογή συντελεστή φορολόγησης 75% είναι αντίθετη στην αρχή της αναλογικότητας και τα άρθρα 20 και 25 του Συντάγματος.

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 ορίζεται: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997: "Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ"

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ)

δ)

ε)

στ)

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή με το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.».

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή των προστίμων και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στην υπό εξέταση υπόθεση, οι φόροι, κύριοι και πρόσθετοι, καθώς και τα πρόστιμα, υπολογίστηκαν βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί

και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί.

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων εξέδωσε κατά τις χρήσεις 2004 έως και 2009 έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς το Υπουργείο, ενώ κατά τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 εξέδωσε προς τον ως άνω αποδέκτη πέντε (5) πλαστά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 ήταν εικονικά στο σύνολό τους, καθώς ο προσφεύγων δεν είχε προβεί σε έναρξη εργασιών, ούτε σε θεώρηση βιβλίων και στοιχείων και σε καμία περίπτωση η εικονικότητα δεν μπορεί να αναχθεί στο πρόσωπο του εκδότη, καθώς «εικονικό ως προς το πρόσωπο» είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για πραγματική συναλλαγή από άλλο πρόσωπο από αυτό που πραγματοποίησε αυτή, κάτι που δεν ισχύει στην προκειμένη περίπτωση. Συνεπώς, ορθά και σύνομα με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα οι προβλεπόμενες κυρώσεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυαν για τις κρινόμενες χρήσεις: «Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων, β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προσορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις, δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες, ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση, καθώς και οι κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί,

εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1 του Π.Δ. 186/1992: «Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων....»,

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου, ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2004 έως και 2012, αν και είχε την υποχρέωση, δεν τήρησε βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας. Δεδομένου αυτού του γεγονότος ορθώς και νομίμως καταλογίστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι σχετικές παραβάσεις της μη τήρησης βιβλίων για τις ανωτέρω χρήσεις και επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, δ)..... θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού – αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων εξόδων.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48§1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 2238/1994: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος....»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 50 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«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 τεκμαρτώ.

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 παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελμάτων....»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....»

Επειδή λόγω της έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αλλά και της μη τήρησης βιβλίων, ορθώς αυτά κρίθηκαν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ως ανακριβή από την ελεγκτική αρχή. Περαιτέρω, ορθώς προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος εξωλογιστικώς, αφού λήφθηκαν υπ' όψη οι αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων από το Υπουργείο, οι εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούσε, ο χρόνος άσκησης της δραστηριότητας του, ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους που ισχύουν για τα ελευθέρια επαγγέλματα κλπ. Άλλωστε, λόγω της μη τήρησης βιβλίων, ο λογιστικός προσδιορισμός ήταν σε κάθε

περίπτωση ανέφικτος και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011: «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος_ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.» 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους – φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου του νόμου, δεν καταλαμβάνουν και δεν δύνανται να εφαρμοσθούν στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την οποία ελεγχόμενες είναι οι χρήσεις 2004 έως και 2012. Ως εκ τούτου, ορθά υπολογίστηκαν από τον έλεγχο οι πρόσθετοι φόροι και ο σχετικός προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 11 άρθρου 72 ν. 4174/2013: «**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 σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

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

.....

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

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος."

Επειδή όμως στην ΠΟΛ 1052/2007 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» προβλέπεται στην παρ. 6 του άρθρου 13: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.

Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία.

Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994:

"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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). 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 η διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004 αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2010. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τα υπ' αριθ. πρωτοκόλλου2015,2015 και2015 έγγραφά του ΣΔΟΕ Π. Δ. Αττικής - Αιγαίου), ήταν νέα, καθόσον δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία. Συνεπώς, για τη χρήση 2004 το ως άνω δικαίωμα παραγράφεται στις 31/12/2015.

Επειδή για τις λοιπές επόμενες ελεγχόμενες χρήσεις, δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής καθώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις παραγράφονται ομοίως στη δεκαετία ήτοι στις 31/12/2016 η χρήση 2005, στις 31/12/2017 η χρήση 2006 κ.ο.κ.

Επειδή περαιτέρω με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, εκδόθηκε στις2015 από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 παρατάθηκε για ένα ακόμη έτος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ήτοι μέχρι 31/12/2016. Ως εκ τούτου, ορθώς εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για όλες τις κρινόμενες χρήσεις και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/94: *«Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.....»*.

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων, το δικαίωμα του προσφεύγοντος για επιστροφή ή συμψηφισμό του παρακρατηθέντος φόρου για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007 και 1/1-31/12/2008 είχε παραγραφεί και ως εκ τούτου ορθά και σύνομα δεν συμψηφίστηκαν από την ελεγκτική αρχή οι φόροι που είχαν παρακρατηθεί από τις αμοιβές του προσφεύγοντος με τις καταλογισθείσες διαφορές φόρων. (σχετικά και τα υπ' αριθ. πρωτ. 1019945/401/A0012/05-06-2006, 1033248/630/A0012/25-04-2007, 1041652/782/A0012/26-04-2007, 1064448/1283/A0012/04-07-2007, 1071665/1407/A0012/20-09-2007, 1048683/851/A0012/24-07-2008 και 1093606/1776/A0012/16-12-2008 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή οι λοιποί με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγοι απορρίπτονται ως αβάσιμοι, αόριστοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθ. χειρογρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004-31/12/2004)

A. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	12.003,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη)	14.404,57
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.408,38

B. Πρόστιμο ΚΒΣ: 13.492,26 €

2. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005-31/12/2005)

A. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	11.101,03
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη)	13.321,24
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.422,27

B. Πρόστιμο ΚΒΣ: 13.361,58 €

3. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006-31/12/2006)

A. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	16.264,54
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη)	19.517,45
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	35.781,99

B. Πρόστιμο ΚΒΣ: 15.500,16 €

4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007-31/12/2007)

A. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	14.909,09
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη)	17.890,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.800,00

B. Πρόστιμο ΚΒΣ: 390,67 €

5. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2009 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008-31/12/2008)

A. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	11.616,76
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη)	13.940,11
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.556,87

B. Πρόστιμο ΚΒΣ: 12.166,27 €

6. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009-31/12/2009)

A. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	366,85
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη)	440,22
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	807,07

B. Πρόστιμο ΚΒΣ: 24.031,04 €

7. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010-31/12/2010)

A. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	335,45
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη)	402,54
Εισφορά αλληλεγγύης	25,16
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	763,15

B. Πρόστιμο ΚΒΣ: 9.829,07 €

8. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011-31/12/2011)

Πρόστιμο ΚΒΣ: 5.846,22 €

9. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012)

A. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	42,57
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 82% (ως οικεία πράξη)	34,89
Εισφορά αλληλεγγύης	3,34
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	80,80

B. Πρόστιμο ΚΒΣ: 2.897,19 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).