



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 05/10/2015

Αριθμός απόφασης: 4120

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αμαρουσίου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		121.399,37 €
2				Εισόδημα		194.884,25 €
3				Εισόδημα		136.019,91 €
4				Εισόδημα		48.457,82 €
5				Έκτακτη εισφορά		11.000,00 €
6				Έκτακτη εισφορά		3.440,71 €
7				Εισφορά Αλληλεγγύης		4.307,37 €

Του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παρ. 4 πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις επανελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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:

α) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 55.181,53 €, πλέον 66.217,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία ο «.....», Α.Φ.Μ., α) δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για παρεχόμενεςυπηρεσίες, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου, συνολικής αποκρυβείας αξίας 134.695,00 €, β) δεν εξέδωσε πέντε (5) Α.Π.Υ. σε ιδιώτες ασθενείς, και συγκεκριμένα στους:, συνολικής αποκρυβείας αξίας 8.900,00 και γ) εξέδωσε μία (1) ανακριβή Α.Π.Υ και συγκεκριμένα τηνπρος την, με ποσό ανακρίβειας 400,00 € και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-.....ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 και 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 256.020,75 €.

β) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 88.583,75 €, πλέον 106.300,50 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία ο «.....», Α.Φ.Μ., α) δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για παρεχόμενεςυπηρεσίες, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου, συνολικής αποκρυβείας αξίας 243.650,80 € και β) δεν εξέδωσε μία (1) Α.Π.Υ. σε ιδιώτες ασθενείς, και συγκεκριμένα στον, συνολικής αποκρυβείας αξίας 1.016,00 € και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-..... ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 και 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 276.769,55 €.

γ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 62.972,18 €, πλέον 73.047,73 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία ο «.....», Α.Φ.Μ., α) δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για παρεχόμενεςυπηρεσίες, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 160.284,70 € και β) δεν εξέδωσε δύο (2) Α.Π.Υ. σε ιδιώτες ασθενείς, και συγκεκριμένα στους , συνολικής αποκρυβείσας αξίας 7.800,00 € και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-..... ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 και 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 226.859,83 €.

δ) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 25.238,45 €, πλέον 23.219,37 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία ο «.....», Α.Φ.Μ., α) δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για παρεχόμενεςυπηρεσίες, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 37.847,80 € και β) δεν εξέδωσε μία (1) Α.Π.Υ. σε ιδιώτες ασθενείς, και συγκεκριμένα στην , συνολικής αποκρυβείσας αξίας 1.016,00 € και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-..... ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 και 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 155.005,49 €.

ε) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3758/..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Έκτακτη Εισφορά ποσού 5.000,00 €, πλέον 6.000,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3758/..... εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3758/....., της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία έγινε επαναπροσδιορισμός της Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3758/....., σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της απόεκθέσεως επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/.....

ε) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3833/..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Έκτακτη Εισφορά ποσού 1.592,92 €, πλέον 1.847,79 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3833/..... εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3833/....., της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία έγινε επαναπροσδιορισμός της Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3833/....., σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της απόεκθέσεως επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/.....

ε) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης του ν. 3986/..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 2.243,42 €, πλέον 2.063,95 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης του ν. 3986/..... εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου Εισφοράς Αλληλεγγύης του ν. 3986/....., της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία έγινε επαναπροσδιορισμός της Εισφοράς Αλληλεγγύης του ν. 3986/....., σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της απόεκθέσεως επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/.....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Κατάφωρη παραβίαση των αρχών της φανεράς δράσης της διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, καθιστούν αθεράπευτα ακυρωτέες τις 1η, 2η, 3η, & 4^η προσβαλλόμενες.

2) Δεν απέδειξε η φορολογική αρχή ότι τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ποσά που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι ήταν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς μου, κατά τον κρίσιμο χρόνο, προέρχονται από την παράνομη, κατά την έννοια που προαναφέρθηκε, άσκηση της αποδιδόμενης σ' εμένα δραστηριότητας του ελευθέρου επαγγέλματος του

3) Για την αποδοθείσα παράβαση κατά τη χρήσηπου αφορά στις λοιπές, μη ονομαστικές καταθέσεις, για τις οποίες είναι χαρακτηριστική η αιτιολογία της αποδιδόμενης παράβασης η οποία είναι αόριστη, αφού αδυνατεί να προσδιορίσει και το πλήθος των συναλλαγών και την αξία εκάστου στοιχείου που του αποδίδεται ότι δεν εξέδωσε. Με το τέχνασμα αυτό, του μη προσδιορισμού εκάστης συναλλαγής, επιχειρήθηκε η περιγραφή του 15πλασίου της οροφής για την κατηγορία προστίμου.

4) Για την αποδοθείσα παράβαση κατά τη χρήση που αφορά στις λοιπές, μη ονομαστικές καταθέσεις, για τις οποίες είναι χαρακτηριστική η αιτιολογία της αποδιδόμενης παράβασης η οποία είναι αόριστη, αφού αδυνατεί να προσδιορίσει και το πλήθος των συναλλαγών και την αξία εκάστου στοιχείου που του αποδίδεται ότι δεν εξέδωσε. Με το τέχνασμα αυτό, του μη προσδιορισμού εκάστης συναλλαγής, επιχειρήθηκε η περιγραφή του 15πλασίου της οροφής για την κατηγορία προστίμου.

5) Για την αποδοθείσα παράβαση κατά τη χρήση που αφορά στις λοιπές, μη ονομαστικές καταθέσεις, για τις οποίες είναι χαρακτηριστική η αιτιολογία της αποδιδόμενης

παράβασης η οποία είναι αόριστη, αφού αδυνατεί να προσδιορίσει και το πλήθος των συναλλαγών και την αξία εκάστου στοιχείου που του αποδίδεται ότι δεν εξέδωσε. Με το τέχνασμα αυτό, του μη προσδιορισμού εκάστης συναλλαγής, επιχειρήθηκε η περιγραφή του 15πλασίου της οροφής για την κατηγορία προστίμου.

6) Για την αποδοθείσα παράβαση κατά τη χρήση που αφορά στις λοιπές, μη ονομαστικές καταθέσεις, για τις οποίες είναι χαρακτηριστική η αιτιολογία της αποδιδόμενης παράβασης η οποία είναι αόριστη, αφού αδυνατεί να προσδιορίσει και το πλήθος των συναλλαγών και την αξία εκάστου στοιχείου που του αποδίδεται ότι δεν εξέδωσε. Με το τέχνασμα αυτό, του μη προσδιορισμού εκάστης συναλλαγής, επιχειρήθηκε η περιγραφή του 15πλασίου της οροφής για την κατηγορία προστίμου.

7) Εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του φορολογικού αντικειμένου του εισοδήματος που στηρίζεται στη διοικητική επίλυση των προλαβουσών πράξεων του φορολογικού αντικειμένου του ΚΒΣ.

8) Αντισυνταγματικότητα της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/..... η οποία προστέθηκε ως νέο εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 Ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/04 (ΦΕΚ Α'253) όπου ορίζονται τα εξής: «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 περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και 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.».

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

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος και αν ακόμα κατέστη οριστική, κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση του αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη, όπως εν προκειμένω.

Επειδή, στην απόέκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ , , αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί το με αρ. με αρ. ID ΑναφοράςΠληροφοριακό Δελτίο Εισοδήματος της

Β' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής αναφέρεται ότι: «Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και για τους λόγους που αναφέρονται στο υπ' αρ.Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που στάλθηκε ταυτόχρονα με την παρούσα».

Επειδή, ο προσφεύγων για τις ελεγχόμενες χρήσεις έχει περαιώσει σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3296/2004 (Αυτοπεραίωση), το ανωτέρω πληροφοριακό στοιχείο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο με βάση το οποίο έγινε επανέλεγχος στις κρινόμενες χρήσεις.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν προκύπτει ακριβώς ποιού ελέγχου επανέλεγχος είναι ο προκείμενος ψευδεπίγραφος επανέλεγχος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες εκδόθηκαν επί τη βάσει της παρεπόμενης κρίσης της μη έκδοσης Α.Π.Υ. για τα οποία συντάχθηκε μεταξύ των άλλων από τη Α' Υποδιεύθυνση Ελέγχων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, η απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., στην συνέχεια της οποίας εκδόθηκαν οι με αρ., Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ., από τη Δ.Ο.Υ., για τις οποίες ο προσφεύγων συμβιβάστηκε και αποδέχτηκε με βάση τα με αρ. αντίστοιχα πρακτικά διοικητικού συμβιβασμού.

Επειδή, οι ανωτέρω παραβάσεις αφορούν τις ίδιες διαχειριστικές περιόδους, για τις οποίες εκδόθηκαν οι κρινόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τις οποίες ο προσφεύγων αποδέχθηκε και συμβιβάστηκε, ως επαγγελματικές συναλλαγές, με τα ανωτέρω πρακτικά διοικητικού συμβιβασμού, ορθά ελήφθησαν υπόψιν από τον επανέλεγχο για την κρίση των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβή κατά της κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους.

Κατά συνέπεια απαραδέκτως προβάλλεται από την προσφεύγουσα έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς εκδόθηκαν επί τη βάσει ανεπιφύλακτα αποδεχθέντων και ως εκ τούτου μη αμφισβητούμενων παραβάσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 50 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α'151) ορίζεται ότι: 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που

εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%. Επίσης, κατά 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.⁽²⁾ 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.⁽³⁾ 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 75%.».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 4, 7, 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α'84) ορίζεται ότι:« 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,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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 ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

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.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

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 ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2238/94 και έγινε εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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 προέλευσής 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 επαγγελματών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/.....).

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-....., η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/..... : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν

για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-..... ημερομηνία ψήφησης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-..... Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/..... για την ορθή εφαρμογή τους .

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/..... δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης .

Σημειώνεται πάντως ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Έκτακτης εισφοράς του ν. 3758/....., Έκτακτης εισφοράς του ν. 3833/..... και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, 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 αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		121.399,37 €
2				Εισόδημα		194.884,25 €
3				Εισόδημα		136.019,91 €
4				Εισόδημα		48.457,82 €
5				Έκτακτη εισφορά		11.000,00 €
6				Έκτακτη εισφορά		3.440,71 €
7				Εισφορά Αλληλεγγύης		4.307,37 €

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	55.181,53 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	66.217,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	121.399,37 €

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

Διαφορά φόρου	88.583,75 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	106.300,50 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	194.884.,25 €

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

Διαφορά φόρου	62.972,18 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (116%)	73.047,73 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	136.019,91 €

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

Διαφορά φόρου	25.238,45 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (92%)	23.219,37 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.457,82 €

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

Διαφορά φόρου	5.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.000,00 €

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

Διαφορά φόρου	1.492,92 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (116%)	1.847,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.440,71 €

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

Διαφορά φόρου	2.243,42 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (92%)	2.063,95 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.307,37 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).