



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 06/05/2021

Αριθμός Απόφασης: 1523

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **15/09/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ** κατοίκου ΔΔ κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ:

-της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009,

-της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

-της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

-της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012

-της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

-της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έτους 2010

-της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς **v.3833/2010** έτους 2009

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15/09/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 403.619,19 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 434.576,78 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **838.195,97 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 634.327,80 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 682.980,74 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.317.308,54 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 400.194,34 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 430.889,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **831.083,59 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 307.966,44 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 338.529,26 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 28.015,58 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **680.958,57 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 192.025,09 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 206.753,41 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 17.937,47 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **416.715,97 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έτους 2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **35.572,83 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς **ν.3833/2010** έτους 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **16.490,31 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και έκτακτης εισφοράς καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων των από 13/07/2020 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και έκτακτης εισφοράς της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../2019 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε διαφορά εισοδήματος καθώς τα αποτελέσματα των υπό κρίση οικονομικών ετών προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τα άρθρα 32, 34, 41 και 50 Ν. 2238/1994. Συγκεκριμένα τα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ανακριβή διότι είχαν εκδοθεί σε βάρος του προσφεύγοντος οι παρακάτω πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών:

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2008 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 1.218.809,00 ευρώ.

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2009 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 1.919.041,34 ευρώ.

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2010 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 985.040,35 ευρώ.

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2011 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 805.127,13 ευρώ.

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 476.865,60 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος, έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων Ν. 3833/2010 και ειδική εισφορά αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για τις ένδικες χρήσεις 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012.** Και αυτό διότι κατ' αρχάς τα φερόμενα ως συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δήθεν αποτέλεσαν έναυσμα για τη διεξαγωγή του παρόντος ελέγχου και την επιβολή του κρίσιμου καταλογισμού, δεν αποτελούν πράγματι τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία, αφού, αυτά αποτελούν στοιχεία τα οποία βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου ήδη από το 2012 και τα οποία θα μπορούσε η Φορολογική Αρχή να αξιοποιήσει ήδη από τότε εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, με αποτέλεσμα να είναι ήδη κατ' αρχήν μη νόμιμη η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής από την πενταετία στη δεκαετία. Κατά δεύτερον, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα στοιχεία αυτά

αποτελέσαν πράγματι συμπληρωματικά στοιχεία, δυνάμενα να παρατείνουν το δικαίωμα του Δημοσίου να του καταλογίσει φόρο εισοδήματος στη δεκαετία, επισημαίνεται ότι ειδικά σε ό,τι αφορά τη χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος έχει σε κάθε περίπτωση παραγραφεί. Επισημαίνεται ότι δεν περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Αρχής συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να παρατείνουν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου από πέντε σε δέκα έτη. Και αυτό διότι, καταρχάς, το φερόμενο ως συμπληρωματικό στοιχείο Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, το οποίο αποτέλεσε την αφορμή για τη διενέργεια του επίμαχου ελέγχου σε βάρος του, έχει καταγνωσθεί και νομολογιακά ότι δεν αποτελεί καν συμπληρωματικό στοιχείο (ΣτΕ 172/2018). Κατά δεύτερον, σε κάθε περίπτωση συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποτελούν ούτε τα χειρόγραφα σημειώματα που βρέθηκαν και κατασχέθηκαν το έτος 2017 στο γραφείο του, δεδομένου ότι αν υποθεθεί ότι από αυτά προκύπτουν δεδομένα νέα σε σχέση με τα δηλωθέντα από αυτόν, αυτά βρίσκονταν (ή θα μπορούσαν να βρίσκονται, αν αυτή είχε διενεργήσει ορθά και επίκαιρα τις νόμιμες ελεγκτικές επαληθεύσεις) στη διάθεση της φορολογικής Αρχής ήδη από το 2012, όταν και εκκίνησε για πρώτη φορά ο έλεγχος σε βάρος του μεταξύ άλλων και για τις ένδικες χρήσεις (2008 – 2011), στο πλαίσιο του οποίου μάλιστα είχαν δοθεί στη διάθεση της φορολογικής Αρχής και όλες οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών.

- **Πλημμελής διεξαγωγή των ελεγκτικών επαληθεύσεων.** Εν προκειμένω, η φορολογική Αρχή που έχει το βάρος απόδειξης των συναλλαγών, για τις οποίες αυτός υποτίθεται ότι δεν εξέδωσε φορολογικά παραστατικά, κατέληξε στο πόρισμα ότι εισέπραξε διάφορα ποσά (για τα οποία υποτίθεται ότι δεν εξέδωσε αντίστοιχες ΑΠΥ) με βάση μόνον ορισμένα ανεπίσημα-πρόχειρα σημειώματα που ανευρέθησαν στο γραφείο του, τα οποία, σε κάθε περίπτωση, είναι εξαιρετικά αμφιβόλου αποδεικτικής ισχύος. Έτσι, ειδικότερα, αφού κατά την άποψη της φορολογικής Αρχής είχε εισπράξει όλα τα ποσά των πρόχειρων σημειωμάτων (τα οποία συμποσούμενα προσεγγίζουν το ποσό των 1.805.397,90 €, όπως προκύπτει από τη σελ. 9 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), αυτή (η Φορολογική Αρχή) θα έπρεπε να διακριβώσει και επαληθεύσει την εν τοις πράγμασι εισπράξη των ποσών αυτών, πράγμα το οποίο θα μπορούσε ευχερώς να πράξει ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι αυτή είχε πρόσβαση στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ήδη από το 2012 και άρα θα μπορούσε να ελέγξει τυχόν πιστώσεις αυτών. Θα έπρεπε, δηλαδή, να ελέγξει την εισπράξη των ποσών αυτών μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών για να διαπιστώσει, αν τα εισπραχθέντα ποσά κατατέθηκαν σε αυτούς, γιατί ασφαλώς δεν μπορούσε να αναμένει κανείς, ιδίως εκείνη την εποχή, ότι θα κρατούσε στα χέρια του το μεγάλο αυτό ποσό και δε θα το κατέθετε κάποια στιγμή σε τραπεζικό λογαριασμό. Από το 2012 που η Φορολογική Αρχή είχε όλα τα στοιχεία κινήσεων των λογαριασμών του, είχε την δυνατότητα και την ευχέρεια να ελέγξει πολύ ευχερώς τις χρεώσεις και πιστώσεις, τις μεταφορές χρηματικών ποσών σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων και γενικώς είχε την δυνατότητα να ελέγξει την «διαδρομή» οποιουδήποτε ποσού εξέρχονταν από αυτούς (για το επίμαχο διάστημα από 2008 έως και 2012) και τους αποδέκτες των μεταφορών αυτών, πράγμα όμως που δεν έπραξε. Στην προσβαλλόμενη

έκθεση ελέγχου δεν γίνεται καμμία αναφορά σε διασταύρωση των εν λόγω χειρόγραφων σημειωμάτων με κινήσεις τραπεζικών του λογαριασμών κατά τα επίμαχα έτη.

- **Παράνομη η επιβολή φόρου εισοδήματος συνεπεία εξωλογιστικού προσδιορισμού**
Από τις σχετικές διατάξεις συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και την καταφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός φορολογούμενου ο οποίος τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, δεν αρκεί οποιαδήποτε πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική και πάντως αιτιολογημένη κρίση της Φορολογικής Αρχής. Εν προκειμένω, τόσο από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (πρβλ. ενδεικτικά σελ. 12, 13 και 29) όσο και από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει αδιαμφισβήτητα αφενός ότι ο έλεγχος δέχτηκε το ότι είχαν τηρηθεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και το ότι είχαν υποβληθεί οι οικείες φορολογικές δηλώσεις και αφετέρου ότι η Φορολογική Αρχή είχε, σε κάθε περίπτωση, πρόσβαση στα τραπεζικά δεδομένα των λογαριασμών που τηρούσα σε πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής (για τις χρήσεις 2008-2012) ήδη από το 2012. Περαιτέρω, από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν συνάγεται ότι ήταν ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των εσόδων του.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 6 και παρ. 11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013, ορίζεται:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του...

«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. 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 τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β του ν. 2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά):

«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:

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

«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. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010 ορίζεται:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.».

Επειδή, στις παρ.9 και 10 της Απόφασης ΠΟΛ 1019/2011 ορίζεται:

«9.Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον

επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.».

Επειδή, στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1191/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β΄) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β΄ της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α΄), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο...».

Επειδή, στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1194/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια

των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο...».

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται:

«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, εφαρμοζόμενων 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.».

Επειδή στο άρθρο 50 παρ.1 2, και 4 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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 τεκμαρτώως.

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 φορολογουμένου.

...

4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου.

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

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, εκδόθηκε η με αριθμό/2019 εντολή ελέγχου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου δυνάμει του υπ' αριθ. πρωτ εισερχ./2019 Δελτίου Πληροφοριών, μετά της σχετικής από 28/06/2019 έκθεσης εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Συγκεκριμένα την 12/04/2017 η ομάδα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε κατόπιν εντολής της Εισαγγελέως Πρωτοδικών μετέβη στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντος δικηγόρου προκειμένου να πραγματοποιηθεί έρευνα στο γραφείου του. Από την έρευνα που διεξήχθη την ίδια μέρα παρουσία Εισαγγελέα ανευρέθηκαν ανεπίσημα στοιχεία-ιδιόγραφα σημειώματα τα οποία κατασχέθηκαν με την με αριθμ...../2017 έκθεση κατάσχεσης. Από τον έλεγχο των στοιχείων αυτών αποδείχθηκε ότι πρόκειται για πλήθος ιδιόγραφων σημειώσεων του προσφεύγοντος οι οποίες αφορούσαν σε οικονομικές συναλλαγές που είχε ο προσφεύγων με τους πελάτες του και με τους συνεργάτες του και Ειδικότερα όλα τα χειρόγραφα έγγραφα που κατασχέθηκαν καθώς και τα τετράδια περιείχαν σημειώσεις του προσφεύγοντος με υποθέσεις πελατών του των οποίων τα ακίνητα απαλλοτριώθηκαν από την ΕΡΓΑ ΟΣΕ ΑΕ ή από το ΥΠΕΧΩΔΕ για την Νέα Εθνική Οδό. Ο προσφεύγων κατέγραφε σε σελίδες Α4 το όνομα του πελάτη, ημερομηνία και ποσό αμοιβής. Τις ως άνω σημειώσεις τις είχε εντός φακέλων όπου ανέγραφε στο εξώφυλλο αυτών πως αφορούν τον λογαριασμό του με τον «.....» (τον συνεργάτη του) ή το όνομα «.....» (την συνεργάτη του).

Από τα άνω στοιχεία τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΒΣ και τις θέσεις της Διοίκησης (ΠΟΛ3/1992 και έγγραφο 1102926/859/22.12.2004) αποτελούν ανεπίσημα στοιχεία τα οποία τηρήθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα προς διευκόλυνσή του, διαπιστώθηκε ότι αφορούν σε πραγματοποιημένες συναλλαγές από τις οποίες εισέπραττε χρήματα σε συγκεκριμένες ημερομηνίες και βάσει αυτών έδινε χρήματα στους συνεργάτες του. Από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραττε αμοιβές από την ΕΡΓΑ ΟΣΕ ΑΕ και επίσης λάμβανε επιπλέον χρήματα από τους ίδιους τους πελάτες του ως αμοιβή επειδή ως προκύπτει από τις σημειώσεις του είχαν ειδική συμφωνία. Ενώ από τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων του διαπιστώθηκε ότι για τα ποσά που είχε καταγράψει στις σημειώσεις του δεν είχαν εκδοθεί αντίστοιχα παραστατικά εσόδων.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν από την φορολογική αρχή οι παρακάτω πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ:

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2008 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 1.218.809,00 ευρώ.

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2009 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 1.919.041,34ευρώ.

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2010 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 985.040,35 ευρώ.

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2011 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 805.127,13 ευρώ.

-η με αριθμ...../2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 476.865,60 ευρώ.

Ταυτόχρονα με τις ανωτέρω πράξεις κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο και το από 15/11/2019 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης ν.3888/2010 για τις χρήσεις 2008 και 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ1019/2011 καθώς ο προσφεύγων για τις εν λόγω χρήσεις είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης του ν.3888/2010 (αριθ. Σημειώματος περαίωσης/2010 το οποίο αποδέχθηκε και εξόφλησε).

Ο προσφεύγων δεν αποδέχθηκε το ως άνω συμπληρωματικό σημείωμα και ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου.

Ο προσφεύγων κατά των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την από 13/12/2019 ενδικοφανή προσφυγή η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς.

Κατόπιν των ανωτέρω πράξεων επιβολής προστίμου, η φορολογική αρχή προέβη και σε έλεγχο στην φορολογία εισοδήματος. Λόγω του γεγονότος ότι οι ως άνω παραβάσεις μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης ήταν μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα των εν λόγω ετών ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή. Συγκεκριμένα από την σύγκριση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα διαπιστώνονται τα εξής:

οικονομικό έτος	Ακαθάριστα έσοδα	Δηλωθέντα κέρδη	Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη
2009	79.900,67	39.950,34	1.218.809,00
2010	116.799,52	59.832,94	1.919.041,34

2011	317.593,52	165.812,68	985.040,35
2012	164.204,74	84.769,33	805.127,13
2013	125.691,95	56.565,40	476.865,60

Κατόπιν των ανωτέρω τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 και 32 του ν.2238/1994 και καταλογίσθηκαν οι διαφορές εισοδήματος, ειδικής και έκτακτης εισφοράς με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται:

-παραγραφή καθώς τα φερόμενα ως συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δήθεν αποτέλεσαν έναυσμα για τη διεξαγωγή του παρόντος ελέγχου και την επιβολή του κρίσιμου καταλογισμού, δεν αποτελούν πράγματι τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία, αφού, αυτά αποτελούν στοιχεία τα οποία βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου ήδη από το 2012 και τα οποία θα μπορούσε η Φορολογική Αρχή να αξιοποιήσει ήδη από τότε εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια,

-πλημμελή διεξαγωγή των ελεγκτικών επαληθεύσεων καθώς η φορολογική Αρχή κατέληξε στο πόρισμα ότι εισέπραξε διάφορα ποσά (για τα οποία υποτίθεται ότι δεν εξέδωσε αντίστοιχες ΑΠΥ) με βάση μόνον ορισμένα ανεπίσημα-πρόχειρα σημειώματα που ανευρέθησαν στο γραφείο του, τα οποία, σε κάθε περίπτωση, είναι εξαιρετικά αμφιβόλου αποδεικτικής ισχύος.

-παράνομη επιβολή φόρου εισοδήματος συνεπεία εξωλογιστικού προσδιορισμού καθώς η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι διαπιστούμενες πλημμέλειες καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του.

Ωστόσο από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα διαπιστώνεται ότι το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο το οποίο τέθηκε σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής **εντός του 2019** και σε κάθε περίπτωση βασίσθηκε σε ανεπίσημα στοιχεία αμοιβών (εκτός τραπεζικού συστήματος) για τα οποία δεν είχε την δυνατότητα να τελεί σε γνώση ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Σημειώνεται ότι τα ανεπίσημα στοιχεία γενικώς δεν είναι στοιχεία τα οποία έχει η φορολογική αρχή στην διάθεσή της ή οφείλει να έχει. Είναι στοιχεία που μπορεί να βρεθούν οποιαδήποτε χρονική στιγμή και σε οποιοδήποτε μέρος. Δεν είναι βέβαιο πως βρίσκονται στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντος συνεχώς. Ο φορολογούμενος μπορεί να τα φυλάσσει ακόμα στο σπίτι του ή όπου αλλού θεωρεί ότι είναι ασφαλή και η φορολογική αρχή ακόμη και να έχει πραγματοποιήσει έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση μια δεδομένη χρονική στιγμή να μην τα εντοπίσει, ήτοι η ανεύρεση αυτών είναι δύσκολη και στις περισσότερες φορές προκύπτει συμπτωματικά.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι έχουν εφαρμογή ως προς τον χρόνο παραγραφής οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 περί δεκαετούς χρόνου παραγραφής (χρήσεις 2009-2012) με παράταση του χρόνου αυτού κατά ένα έτος στην περίπτωση που τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, (για την χρήση 2008) και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται επίσης πλημμέλεια στην κρίση του ελέγχου αφενός διότι στηρίχθηκε σε ανεπίσημα στοιχεία αμφιβόλου αποδεικτικής ισχύος αφετέρου επειδή τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή χωρίς να αποδεικνύεται πως οι πλημμέλειες καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του.

Ωστόσο η τήρηση των συγκεκριμένων σημειώσεων με λεπτομερή τρόπο από την πλευρά του προσφεύγοντος δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αμφιβόλου αποδεικτικής ισχύος αντίθετα αποτελεί πραγματικό δεδομένο το οποίο διερευνήθηκε αναλυτικά από τον έλεγχο των ελεγκτικών αρχών ως εμφανίζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ενώ ως προς την κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων, από τον ανωτέρω πίνακα (σύγκριση δηλωθέντων εσόδων και αποτελεσμάτων με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη) διαπιστώνεται σαφώς ότι οι υφιστάμενες παραβάσεις μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα των υπό κρίση ετών ως εκ τούτου ορθώς και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4,7 και 8 του Π.Δ.186/1992 ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 13/07/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και έκτακτης εισφοράς της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες εμπεριστατωμένες 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 ημερομηνία κατάθεσης **15/09/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, **ΑΦΜ** κατοίκου ΔΔ και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ:

-της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009,

-της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

-της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

-της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012

-της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

-της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έτους 2010

-της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς ν.3833/2010 έτους 2009

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

Οικονομικό έτος 2009

Διαφορά φόρου εισοδήματος	403.619,19
Πρόστιμο του άρθρου 49 του ν.4509/2017	434.576,78
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	838.195,97

(ως η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009)

Οικονομικό έτος 2010

Διαφορά φόρου εισοδήματος	634.327,80
Πρόστιμο του άρθρου 49 του ν.4509/2017	682.980,74
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.317.308,54

(ως η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010)

Διαφορά έκτακτης εισφοράς ν.3833/2010	16.490,31

(ως η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς ν.3833/2010 έτους 2009)

Οικονομικό έτος 2011

Διαφορά φόρου εισοδήματος	400.194,34
Πρόστιμο του άρθρου 49 του ν.4509/2017	430.889,25
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	831.083,59

(ως η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011)

Διαφορά ειδική εισφορά αλληλεγγύης	35.572,83

(ως η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έτους 2010)

Οικονομικό έτος 2012

Διαφορά δηλωθέντος πιστωτικού ποσού φόρου	6.447,29
Χρεωστικό ποσό φόρου	307.966,44
Πρόστιμο του άρθρου 49 του ν.4509/2017	338.529,66
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	28.015,58
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	680.958,57

(ως η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012)

Οικονομικό έτος 2013

Διαφορά φόρου εισοδήματος	192.025,09
Πρόστιμο του άρθρου 49 του ν.4509/2017	206.753,41
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	17.937,47
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	416.715,97

(ως η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013)

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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