



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 12/02/2018

Αριθμός απόφασης: 1330

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

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

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

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου, Μουρνιών Χανιών, επί της οδού «.....», κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανιών:

1)του υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004,

2)του υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005,

3)του υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006,

4)του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007,

- 5)του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008,
6)του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009,
7)του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010,
8)του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011,

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Χανίων** .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής 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:

1) Με τον υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 524,43 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 629,32 ευρώ, και αφού συμψηφίσθηκε ο φόρος περαίωσης ν.3888/210 ποσού 700,00 ευρώ καταλογίσθηκε τελικώς το ποσό των **453,75 ευρώ**.

2)Με τον υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 7.488,36 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 8.986,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **16.474,39 ευρώ**.

3)Με τον υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 10.05,24 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 12.054,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **22.099,53 ευρώ**.

4)Με τον υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 21.307,07 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 25.568,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **46.875,55 ευρώ**.

5)Με τον υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 42.147,92 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας

ποσού 50.577,50 ευρώ, και αφού συμψηφίσθηκε ο φόρος περαίωσης ν.3888/210 ποσού 782,87 ευρώ καταλογίσθηκε τελικώς το ποσό των **91.942,55 ευρώ**.

6) Με τον υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 23.837,47 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 28.604,96 ευρώ, και αφού συμψηφίσθηκε ο φόρος περαίωσης ν.3888/210 ποσού 700,00 ευρώ καταλογίσθηκε τελικώς το ποσό των **51.742,43 ευρώ**.

7) Με τον υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 39.522,47 ευρώ, συμπληρωματικός φόρος ποσού 248,72 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 47.725,43 ευρώ, έκτακτη εισφορά άρθρου 5 ν.3833/2010 ποσού 1.283,62 ευρώ και αφού συμψηφίσθηκε ο φόρος περαίωσης ν.3888/210 ποσού 700,00 ευρώ καταλογίσθηκε τελικώς το ποσό των **88.080,24 ευρώ**.

8) Με τον υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 2.326,91 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 5.119,20 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 116,70, ήτοι συνολικό ποσό **5.235,90 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου καταλογίσθηκαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 14/08/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων, «.....»

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ'αριθμ. «.....»/03-12-2014 εντολής ελέγχου για τα οικονομικά έτη από 2004 μέχρι 2011, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αριθμ. «.....»/23-01-2012 (αριθμ.πρωτ. «.....»/01-02-2012 της Δ.Ο.Υ. Χανίων) Δελτίου πληροφοριών της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης του ΣΔΟΕ, το οποίο διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Χανίων για την διενέργεια έρευνας στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητα του άμισθου υποθηκοφύλακα «.....». Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων του Βιβλίου Εισοδημάτων και του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων που τηρεί ο προσφεύγων, στα υπό κρίση οικονομικά έτη και λόγω αυτού προέκυψαν διαφορές φόρου εισοδήματος, οι οποίες καταλογίσθηκαν με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως μεταρρυθμισθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (σχετ. 1738/2017 απόφαση του ΣΤΕ).
- Έχει περαιώσει για τις χρήσεις 2003, 2007, 2008 και 2009 με το με αριθμ. «.....» εκκαθαριστικό σημείωμα του ν.3888/2010, ενώ για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006 είχε περαιώσει με τις διατάξεις του ν.3296/2004 περί αυτοελέγχου. Το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών είναι μεν μεταγενέστερο της περαίωσης αλλά δεν εμπεριέχει νέα συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν τη διενέργεια συμπληρωματικού ελέγχου

Όλα τα στοιχεία που αφορούν τις φορολογικές του υποχρεώσεις (βιβλίο εσόδων-εξόδων, Βιβλίο εισοδημάτων, κτλ) βρίσκονταν πάντα στην διάθεση της φορολογικής αρχής κατά την περαίωση και θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη.

- Σύμφωνα με την με αριθμ.83/2016 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ που εξεδόθη κατόπιν του αριθμ.ΔΕΛΒ1156993/ΕΞ2015/-3-12-2015 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε., οι Δ.Ο.Υ. δεν έχουν αρμοδιότητα για τα ποσά τα οποία δεν παρακρατεί για τον εαυτό του ο υποθηκοφύλακας αλλά τα διαχειρίζεται ως δημόσιος υπόλογος. Συνεπώς και για τα παρακρατηθέντα ποσά που αφορούν δαπάνες μισθοδοσίας θα πρέπει να κρίνει η Διεύθυνση Ειδικών Ελέγχων.
- Η έκθεση ελέγχου χαρακτηρίζεται από έλλειψη αιτιολογίας ,αοριστία και ασάφεια, ιδίως ως προς την έκπτωση δαπανών παγίων .
- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δήλωνε ως ακαθάριστο έσοδο, κονδύλι που παρακρατούσε σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.5 του ν.2145/1993, ενώ έχει κριθεί από το Υπ. Οικονομικών, ότι δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα αλλά αποτελεί αφορολόγητη αποζημίωση για την κάλυψη δαπανών μηχανογράφησης, βελτίωσης και εκσυγχρονισμού του υποθηκοφυλακείου. Τα κονδύλια αυτά πρέπει να μειώσουν ισόποσα τη φορολογητέα ύλη των χρήσεων 2003-2010.
- Οι δαπάνες μισθοδοσίας πρέπει να αναγνωρισθούν καθώς πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 31 και 49 του ν.2238/1994 .

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

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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 στις παρ. 1, 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

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

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

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή στο άρθρο 18 παρ.3(δ) του ν.3758/2009 (περί Έκτακτης οικονομικής εισφοράς) ορίζεται:

«Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α΄), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή στο άρθρο 5 παρ.4 του ν.3833/2010(περί Έκτακτης οικονομικής εισφοράς) ορίζεται:

«Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 (ΦΕΚ 68 Α΄).».

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις 01/01/2003- 31/12/2010 παρατάθηκε διαδοχικώς με τις εξής διατάξεις :

Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143) μέχρι 30.6.2010

Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α'58), μέχρι 31.12.2010

Άρθρο 12 § 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175), μέχρι 31.12.2011

Άρθρο 18 § 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180) μέχρι 31.12.2012

Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249) μέχρι 31.12.2013

Άρθρο 37 § 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81), **Άρθρο 22 του ν. 4203/2013** (Α' 235) **Άρθρο 87 του ν. 4316/2014** (Α' 270) μέχρι 31.12.2015

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129) μέχρι 31.12.2016

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) μέχρι 31.12.2017.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ**, κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣΤΕ με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει ότι:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε», έκρινε **ως αντισυνταγματικές** τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.**

Εν συνεχεία και η υπ'αριθμ.**2932/2017 απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ** έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7 του ν.3888/2010,(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ.7 του ν.3899/2010) του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής, εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις :

α) Η ΠΟΛ 1154/04-10-2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις :

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

και

β) η ΠΟΛ 1192/01-12-2017(αποδοχή της υπ'αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή στα άρθρα 15 και 17 του ν.3296/2004 ορίζεται:

«Άρθρο 15

«1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, προκειμένου για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκροές, προκειμένου για τις δηλώσεις Φ.Π.Α., από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τα

οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων.

Άρθρο 17

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

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 3 και 4 του ν.3888/2010 ορίζεται:

«3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.

4. 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.

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.».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής .

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία της οικείας έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2003, 2007, 2008 και 2009 (οικ.έτη 2004, 2008, 2009 και 2010) έχει περαιώσει με τις διατάξεις του ν.3888/2010, ενώ για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006 (οικ.έτη 2005, 2006 και 2007) έχει περαιώσει με τις διατάξεις του ν.3296/2004 περί αυτοελέγχου.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. «.....»/03-12-2014 εντολής ελέγχου για τα οικονομικά έτη από 2004 μέχρι 2011 η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αριθμ. «.....»/23-01-2012 (αριθμ.πρωτ. «.....»/01-02-2012 της Δ.Ο.Υ. Χανίων) Δελτίου πληροφοριών της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης του ΣΔΟΕ, το οποίο διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Χανίων για την διενέργεια έρευνας στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητα του άμισθου υποθηκοφύλακα «.....»

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων του Βιβλίου Εισοδημάτων και του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων που τηρεί ο προσφεύγων στα υπό κρίση οικονομικά έτη και λόγω αυτού προέκυψαν διαφορές φόρου εισοδήματος που καταλογίσθηκαν με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων. Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 15/09/2017.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, το θέμα του χρόνου παραγραφής των υπό κρίση οικονομικών ετών, έχει ως εξής:

-Για τα περαιωμένα οικονομικά έτη 2004, 2005, 2006, 2007 , 2008, 2009 και 2010 :

Το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων την 01/02/2012, ήτοι μετά την περαίωση, συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής (δεδομένου ότι δεν υφίσταται περίπτωση του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994 περί μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος), και λήγει αντίστοιχα την 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019 και 31/12/2020.

Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τα οικονομικά έτη 2004, 2005 και 2006 **έχει παραγραφεί** κατά το έτος έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση.

Ενώ για τα υπόλοιπα οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009 και 2010 δεν υφίσταται θέμα παραγραφής και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

-Για το οικονομικό έτος 2011

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το εν λόγω οικονομικό έτος δεν έχει υπαχθεί σε διατάξεις περί περαίωσης ως εκ τούτου δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται η περίπτωση του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994 περί μη υποβολής ή εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και του άρθρου 19 του ν.3091/2002 και του άρθρου 22 του ν.3212/2003 (καθώς υφίσταται κατάσχεση επίσημων βιβλίων), ο χρόνος παραγραφής είναι πενταετής και λήγει την 31/12/2016.

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για το υπό κρίση οικονομικό έτος **έχει παραγραφεί** κατά το έτος έκδοσης και κοινοποίησης της προσαλλόμενης πράξης καθώς οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.1 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαιάς, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, ...».

Επειδή στις με αριθμ.83/2016 και αριθμ.99/2017 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ, γίνεται αναλυτική αναφορά του νομοθετικού πλαισίου των άμισθων υποθηκοφυλάκων (Κ.Δ. 19/23-07-1941, α.ν.153/10/16-10-1967 , νδ811/18/19-01-1971, ν325/1976 , άρθρο 20 του ν.2145/1993) καθώς και ερμηνεία αυτού και συγκεκριμένα, αναφέρεται:

Αριθμ.99/2017 γνωμοδότηση ΝΣΚ

« ...Κατά τη διάταξη του άρθρου 1 του Ν. 325/1976 οι άμισθοι υποθηκοφύλακες εισπράττουν από τους αιτούντες την εγγραφή στα τηρούμενα από αυτούς βιβλία, ανεξαρτήτως των νομίμων τελών, πάγια και αναλογικά δικαιώματα, για την εγγραφή και μεταγραφή των αναφερομένων στα άρθρα 2 και 3 του ίδιου νόμου πράξεων. Τα πάγια δικαιώματα συνίστανται σε κατ' αποκοπή ποσά που εισπράττονται για την εγγραφή και μεταγραφή των πράξεων αυτών στα βιβλία τους, ενώ τα αναλογικά συνίστανται σε ποσοστά επί των ποσών που προκύπτουν από τις πράξεις που εγγράφονται στα βιβλία αυτά. Τα δικαιώματα τα οποία ο άμισθος υποθηκοφύλακας δικαιούται με βάση τις διατάξεις του άνω νόμου δεν είναι δικαιώματα υπέρ τρίτου, αλλά ονομάζονται δικαιώματα υπέρ του Υποθηκοφύλακα (ΕφαΘ 516/2013). Επιπλέον τούτων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου, εισπράττουν γραφικά δικαιώματα για τα εκδιδόμενα από αυτούς αντίγραφα ή τα πιστοποιητικά.

12. Τα αναλογικά δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου προβλέπονται για την εγγραφή και μεταγραφή ορισμένων πράξεων, αναφερομένων στο άρθρο 3 του Ν. 325/1976 . Από τη διάταξη του άρθρου 4

του Ν. 325/1976 προκύπτει ότι από το ποσοστό 6% επί της αξίας της εγγραπτέας πράξης, το ήμισυ καταβάλλεται υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ενώ το υπόλοιπο ήμισυ καταβάλλεται υπέρ του άμισθου Υποθηκοφύλακα.

13. Πέραν όμως των δικαιωμάτων αυτών, το Δημόσιο πορίζεται έσοδα και από τα υπέρ του άμισθου υποθηκοφύλακα προβλεπόμενα αναλογικά δικαιώματα, καθόσον μέρος αυτών παρακρατεί ο άμισθος υποθηκοφύλακας ως αμοιβή του και ως έσοδο για τις δαπάνες λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου, το δε υπόλοιπο αποδίδει στο Δημόσιο. Περαιτέρω, τα υπέρ του Δημοσίου δικαιώματα που εισπράττονται βάσει των διατάξεων του Ν. 325/1976, αποτελούν ιδιαίτερο δημοσιονομικό βάρος το οποίο επιβάλλεται εξουσιαστικά από το Κράτος και αποβλέπει στον πορισμό κρατικών εσόδων (ΣΤΕ 342/1992, 1586/2002 πρβλ ΣΤΕ 2355/2003, 2613/2009, ΝΣΚ 83/2016).

14. Τα άμισθα υποθηκοφυλακεία αποτελούν αυτοτελείς δημόσιες υπηρεσίες, οι οποίες λειτουργικά υπάγονται στο Υπουργείο Δικαιοσύνης, που έχει την εποπτική και ελεγκτική αρμοδιότητα, όπως και οι κατά τόπο Εισαγγελικές Αρχές, ενώ ο άμισθος υποθηκοφύλακας έχει την ιδιότητα δικαστικού υπαλλήλου, στον οποίο έχει ανατεθεί δημόσια εξουσία κατά την άσκηση της οποίας λειτουργεί ως όργανο του Δημοσίου. Ο Υποθηκοφύλακας προΐσταται ή διευθύνει τα υποθηκοφυλακεία ως εκπρόσωπος της δημόσιας αρχής, δεν διαχειρίζεται ως ίδια «κέρδη» τα εισπραττόμενα, για τις διενεργούμενες πράξεις, δικαιώματα ούτε μπορεί να διαθέσει αυτά κατά βούληση αλλά οφείλει να τα αποδώσει στο Δημόσιο αφού παρακρατήσει τα ποσά που απαιτούνται: α) για την αμοιβή του, β) για την αντιμετώπιση των γενικών εξόδων κανονικής λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου γ) για τις υπέρ του Ταμείου Νομικών εισφορές και δ) τις δαπάνες μισθοδοσίας των υπαλλήλων (ΝΣΚ 83/2016)...».

Αριθμ.83/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ

«Ο Υποθηκοφύλακας ως προς τα κατά τις κείμενες διατάξεις εισπρακτέα κατά την άσκηση των καθηκόντων του και αποδοτέα δικαιώματα του Δημοσίου, τα οποία συνιστούν ένα ιδιαίτερο οικονομικό βάρος, έχει την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου και υπόκειται στον έλεγχο και την εποπτεία και του Υπουργείου Οικονομικών σε περίπτωση μη απόδοσης των εν λόγω δικαιωμάτων στο Δημόσιο. Η αρμοδιότητα ελέγχου και καταλογισμού ως δημοσίου υπολόγου ανήκει στη Διεύθυνση Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών...».

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 20 του ν.2145/1993 ορίζεται:

«Τα εισπραττόμενα αναλογικά δικαιώματα για ποσό άνω των είκοσι χιλιάδων (20.000) δρχ. των άρθρων 3, 5 και 12 του ν. 325/1976 αυξάνονται κατά ένα τοις χιλίοις. Από το ποσοστό αυτό του ενός τοις χιλίοις, ο άμισθος υποθηκοφύλακας, πέραν των ήδη υπ' αυτού παρακρατουμένων, παρακρατεί επιπλέον το ένα τέταρτο (1/4) για τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου, καθώς και για την εισαγωγή συστήματος πληροφορικής, η οποία θα γίνει με δαπάνη του. Ο χρόνος ενάρξεως του ως άνω συστήματος πληροφορικής κατά υποθηκοφυλακείο, η εφαρμογή ενιαίου συστήματος και τα στάδια μηχανοργάνωσης καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Δικαιοσύνης. Με απόφαση επίσης του Υπουργού Δικαιοσύνης, σε περίπτωση υπαίτιας καθυστέρησης ενάρξεως ή περατώσεως των σταδίων της μηχανογραφήσεως, διακόπτεται εφεξής η

παρακράτηση του εν λόγω ποσού υπέρ του υποθηκοφύλακα και αποδίδεται στο Δημόσιο, αφαιρουμένων των ποσών που απαιτούνται για τη βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου του.».

Επειδή στην **ΠΟΛ 1230/1995** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Τρόπος πληρωμής δικαιωμάτων άμισθων υποθηκοφυλάκων», αναφέρεται ότι:

«Η καταβολή των δικαιωμάτων αυτών γίνεται στους άμισθους υποθηκοφύλακες αφού προηγουμένως εκκαθαριστούν και προσδιοριστούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Ν.Δ. 356/1974 ΚΕΔΕ και βεβαιωθούν σε βάρος του οφειλέτη. Για τη βεβαίωση και καταβολή των δικαιωμάτων., οι άμισθοι υποθηκοφύλακες προσκομίζουν στις αρμόδιες ΔΟΥ τα παρακάτω δικαιολογητικά αφού εγγράψουν προηγουμένως τη σχετική πράξη (υποθήκη, κατάσχεση) α) Κατάσταση σε έξι (6) αντίγραφα που εκδίδεται από το δικαιούχο άμισθο υποθηκοφύλακα και θεωρείται, μετά από έλεγχο του Προϊσταμένου του δικαστικού τμήματος, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας. Η κατάσταση αυτή περιέχει:

1. Τα πλήρη στοιχεία των οφειλετών.
 2. Τα οφειλόμενα απ' αυτούς πάγια και αναλογικά δικαιώματα
 3. Το ποσό για το οποίο έχει εγγραφεί η σχετική πράξη
 4. Τον αριθμό της έκθεσης κατάσχεσης ή του εγγράφου της Δ.Ο.Υ. περί εγγραφής υποθήκης.
- β) Αντίγραφο της κατά το άρθρο 77 του Ν.Δ. 356/1974 απόφασης του Ειρηνοδίκη ή περίληψη αυτής, η οποία μπορεί και να καταχωρείται στην παραπάνω κατάσταση
- γ) Απόδειξη παροχής υπηρεσιών
- δ) Διπλότυπο είσπραξης των νόμιμων κρατήσεων.

Οι κρατήσεις γίνονται ως εξής:

1. Παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 15% που υπολογίζεται στο ύψος των ακαθάριστων αμοιβών. Σημειώνεται ότι, με την Ε.8616/9-11-71 (ΠΟΛ. 298) σχετική διαταγή μας, έχει διευκρινισθεί ότι η παρακράτηση φόρου εισοδήματος περιορίζεται μόνο στο ποσό των δικαιωμάτων που ανήκουν στον άμισθο υποθηκοφύλακα και αποτελούν τις ακαθάριστες αμοιβές του χωρίς να γίνεται παρακράτηση στο ποσό των αμοιβών που πρέπει ν' αποδίδονται από μέρους του στο Δημόσιο.

Για το λόγο αυτό, ο άμισθος υποθηκοφύλακας έχει υποχρέωση να βεβαιώνει, σε κάθε απόδειξη παροχής υπηρεσιών που εκδίδει, κατά πόσον η αναγραφόμενη αμοιβή αποτελεί δικό του δικαίωμα και πόσο δικαίωμα του δημοσίου, προκειμένου ο υπόχρεος για την καταβολή της αμοιβής), να διενεργήσει την παρακράτηση που προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Κράτηση 3% υπέρ του Μ.Τ.Π.Υ. που υπολογίζεται στο ύψος των ακαθάριστων αμοιβών του και επί της οποίας οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 2% και επ' αυτού εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%.».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1145/1998** της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Φορολογικές Υποχρεώσεις Αμισθων Υποθηκοφυλάκων» διευκρινίζεται:

«Σχετικά με υπόμνημα της Ένωσης Αμίσθων Υποθηκοφυλάκων, το οποίο αναφέρεται στις φορολογικές και λοιπές υποχρεώσεις τους, καθώς και ερωτήματα των Υπηρεσιών για το ίδιο θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι, μεταξύ άλλων, και οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του άμισθου υποθηκοφύλακα.

2. Εξάλλου, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι, στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέριου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.

3. Ως γνωστόν, με τις διατάξεις του Ν. 325/1976, όπως ισχύουν σήμερα, έχουν καθορισθεί τα πάγια και αναλογικά δικαιώματα του άμισθου υποθηκοφύλακα, καθώς και τα εισπραττόμενα από αυτούς δικαιώματα υπέρ του δημοσίου.

4. Επίσης με την Ε. 8616/ΠΟΛ. 298/9.11.1971 και 1084504/6921 - 4/ ΠΟΛ. 1230/11.9.95 σχετικές διαταγές μας έχει διευκρινισθεί ότι, σε κάθε δελτίο παροχής υπηρεσιών που εκδίδεται από άμισθο υποθηκοφύλακα πρέπει να **βεβαιώνεται υπεύθυνα** από αυτόν κατά πόσο η αναγραφόμενη αμοιβή αποτελεί ίδιο αυτού δικαίωμα ή δικαίωμα του δημοσίου, προκειμένου να ενεργείται αναλόγως από τον καταβάλλοντα την αμοιβή η προσήκουσα παρακράτηση.

Με τη διαταγή αυτή διευκρινίστηκε ότι η παρακράτηση του φόρου εισοδήματος περιορίζεται μόνο στο ποσό των δικαιωμάτων που ανήκουν στον άμισθο υποθηκοφύλακα και αποτελούν τις ακαθάριστες αμοιβές του, ενώ, αντίθετα, στο ποσό των αμοιβών, που πρέπει ν' αποδίδονται από μέρους του στο Δημόσιο, δεν γίνεται παρακράτηση φόρου.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, προκειμένου για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ίδιου νόμου με την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.

6. Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 4 (παρ. 3) και 13 (παρ. 2) του Κ.Β.Σ., οι

άμισθοι υποθηκοφύλακες, ως ελεύθεροι επαγγελματίες υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο εσόδων - εξόδων και να εκδίδουν σε κάθε επαγγελματική τους εισπραξη θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Στην Α.Π.Υ. μπορούν να αναλύσουν τα ποσά που εισπράττουν ως αμοιβή και τα ποσά που εισπράττουν ως τέλη ή γενικά δικαιώματα υπέρ τρίτων.

7. Εφόσον πρακτικά είναι δυνατόν επιτρέπεται να συνενωθούν τα τηρούμενα βιβλία που ορίζονται από τη νομοθεσία του Υπουργείου Δικαιοσύνης με το βιβλίο εσόδων - εξόδων, καθώς επίσης και οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με τις αντίστοιχες αποδείξεις, με την προϋπόθεση της θεώρησης αυτών από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και της τήρησης και έκδοσης αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.....».

Επειδή στο άρθρο 49 παρ.1 και 2 του ν.2238/1994 ορίζεται :

«1.Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων 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.

2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.».

Επειδή στο υπ'αριθμ.1078820/1526/A0012/29-08-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4.... για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη....».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων για την δραστηριότητά του ως άμισθος υποθηκοφύλακας τηρεί πέραν του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, τηρεί σύμφωνα με την Υ.Α. 28771/01-04-1971 το «Βιβλίο Εκδόσεως Πιστοποιητικών και Αντιγράφων» όπου καταχωρούνται τα εισπραχθέντα ποσά των δικαιωμάτων καθώς και το «Βιβλίο Εισοδημάτων» όπου μεταφέρονται ως έσοδα τα ποσά των εισπραχθέντων δικαιωμάτων στο τέλος κάθε τριμήνου και ως έξοδα εμφανίζονται τα παρακρατηθέντα από τον υποθηκοφύλακα και μη αποδοτέα στο Δημόσιο, δικαιώματα τα οποία διαχωρίζονται ως εξής :

(α)Παρακρατηθέντα δικαιώματα άμισθου υποθηκοφύλακα

(β)Δικαιώματα μισθοδοσίας υπαλλήλων

(γ)Εργοδοτικές εισφορές

(δ)Εισφορές Τ.Ν.

Επειδή με τον ν.811/1971 ορίζεται ότι ο άμισθος υποθηκοφύλακας παρακρατεί πέραν των δικαιωμάτων του ειδικού άμισθου υποθηκοφύλακα και τις εισφορές υπέρ του Ταμείου Νομικών καθώς και τις δαπάνες μισθοδοσίας των απασχολούμενων από αυτόν υπαλλήλων όπως και τις αντίστοιχες εργοδοτικές εισφορές.

Ο αριθμός των απαραίτητων δια την κανονική λειτουργία εκάστου άμισθου Υποθηκοφυλακείου υπαλλήλων καθορίζεται με αποφάσεις των Υπουργών Δικαιοσύνης και Οικονομικών, εκδιδόμενων κατόπιν ειδικώς αιτιολογημένης γνωμοδοτήσεως του αρμοδίου Εισαγγελέως Πρωτοδικών.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος, διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις περί επανελέγχου του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν.3296/2004 και των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010. Η ανάγκη έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου προέκυψε διότι διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ως προς τις εκπεστέες δαπάνες.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος θεώρησε ως ειλικρινείς τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως προς τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά έχουν συμπεριληφθεί στα ειδικά εκκαθαριστικά σημειώματα αυτοελέγχου και περαίωσης, τα οποία ακαθάριστα έσοδα, αντιστοιχούν σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις **μόνο** στα παρακρατηθέντα δικαιώματα του άμισθου υποθηκοφύλακα, ως αυτά εμφανίζονται ως **(α)** στην στήλη έξοδα του Βιβλίου Εισοδημάτων.

Ενώ αντίθετα ως προς το μέρος που αφορά τις εκπεστέες δαπάνες διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εμφανίζει στο έντυπο Ε3 ως εκπεστέες δαπάνες, αμοιβές μισθοδοσίας και εισφορές οι οποίες όμως δεν βαρύνουν αυτόν, καθώς έχει γίνει για τις δαπάνες αυτές ξεχωριστή παρακράτηση δικαιωμάτων στο Βιβλίο Εισοδημάτων (βλ. (β),(γ),(δ)).

Συγκεκριμένα στον παρακάτω πίνακα εμφανίζονται τα ποσά που ο προσφεύγων παρακράτησε ανά έτος :

ΧΡΗΣΗ	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΑΜΙΣΘΟΥ ΥΠΟΘΗΚΟΦΥΛΑΚΑ Στήλη (α)	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΜΕΝΗ ΔΑΠΑΝΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΑΠΟ ΒΙΒΛΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ Στήλη (β)	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΜΕΝΗ ΔΑΠΑΝΗ ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΒΙΒΛΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ Στήλες (γ) και (δ)	ΣΥΝΟΛΟ (β), (γ) και (δ)
2006	118.250,60	56.305,77	12.892,82	69.198,59
2007	155.332,12	78.923,61	18.047,77	96.971,38
2008	149.868,41	100.848,35	23.379,56	124.227,91
2009	128.967,04	123.866,71	27.387,91	151.254,62

Ο προσφεύγων θα είχε την δυνατότητα να εκπέσει τις δαπάνες μισθοδοσίας και εισφορών μόνο εάν στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά του συμπεριλαμβάνονταν εκτός των ποσών της στήλης (α) και τα παρακρατηθέντα ποσά των περιπτώσεων (β), (γ) και (δ).

Οι εν λόγω δαπάνες μισθοδοσίας και εισφορών εμφανίζονται στο Βιβλίο Εισοδημάτων, ότι βαρύνουν απευθείας το Δημόσιο, ως ποσά παρακρατούμενα και μη αποδοτέα, ενώ η αρμοδιότητα ελέγχου της ορθής ή μη απόδοσης στο Δημόσιο και τυχόν καταλογισμού ποσών στον προσφεύγοντα ως δημόσιο υπόλογο, ανήκει στη Διεύθυνση Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών (83/2016 ΝΣΚ).

Ως εκ τούτου ορθώς τα ποσά των δαπανών μισθοδοσίας και εισφορών δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως εκπεστέες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος καθώς το κρίσιμο στοιχείο της αναγνώρισης της δαπάνης ως εκπεστέας δεν είναι στην προκειμένη περίπτωση, η καταβολή αυτών και η ύπαρξη του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά εάν οι εν λόγω δαπάνες βαρύνουν το αποκτηθέν εισόδημα για το οποίο φορολογείται ο προσφεύγων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά των υπό κρίση οικονομικών ετών έχει συμπεριλάβει εκ παραδρομής και ποσά τα οποία αντιστοιχούν σε κονδύλι του άρθρου 20 παρ.5 του ν.2145/1993, τα οποία παρακρατήθηκαν με σκοπό τον εκσυγχρονισμό και την μηχανοργάνωση του υποθηκοφυλακείου και σύμφωνα με τις θέσεις της Φορολογικής Διοίκησης δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή ο επανέλεγχος διαπίστωσε φορολογικές διαφορές μόνο ως προς τις εκπεστέες δαπάνες ενώ αντίθετα τα ακαθάριστα έσοδα λήφθηκαν υπόψη όπως δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα .Ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς την ανάκληση φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα περιορισμού των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, αλυσιτελώς προβάλλεται καθόσον ο προσφεύγων, για τα υπό κρίση οικονομικά έτη έχει υπαχθεί σε διατάξεις περί αυτοελέγχου του ν.3296/2004 για το οικονομικό έτος 2007 και περί περαίωσης του ν.3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010 .

Ειδικότερα επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν.3296/2004, προβλέπεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις ανέλεγκτες φορολογικές υποθέσεις με σκοπό την (χωρίς έλεγχο) περαίωσή τους, ο οποίος στηρίζεται στα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ και την κατηγορία εισοδήματος που δηλώνεται στις χρήσεις αυτές από τον ίδιο το φορολογούμενο στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Συνεπώς στην περίπτωση αποδοχής της περαίωσης ο φορολογούμενος δεν μπορεί μεταγενέστερα να επικαλεστεί λόγους συγγνωστής πλάνης για ανάκληση – τροποποίηση των ήδη δηλωθέντων (σχετικό το με αριθμ.πρωτ.1108991/2034/A0012 /23-12-2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών). Ομοίως και με τις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010, η αποδοχή της περαίωσης συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου των εκκαθαριστικών σημειωμάτων περαίωσης των οικείων οικονομικών ετών.

Επειδή με το **άρθρο 49 παρ.1,2 του ν.4509/2017** ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 , πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.2 του ν.4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», **ΑΦΜ** «.....» **ως κάτωθι:**

α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση: 1) του υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, 2) του υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, 3) του υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, και 8) του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, λόγω **παραγραφής**.

β) την απόρριψη αυτής και την τροποποίηση: 1) του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, 2) του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, 3) του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, και 4) του υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.

έτους 2010, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 49 παρ.1,2 του ν.4509/2017.

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

Οικονομικό έτος 2007

Φόρος εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Εισόδημα από ακίνητα		8.454,77	8.454,77	8.454,77	0,00
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις		31,49	31,49	31,49	0,00
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα		52.297,22	103.488,06	103.488,06	51.190,84
Εκπτώσεις Εισοδήματος		2.801,59	724,75	724,75	-2.076,84
Φορολογητέο Εισόδημα		57.981,89	111.249,57	111.249,57	53.267,68
Φόρος κλίμακας		17.367,76	38.674,83	38.674,83	21.307,07
Μειώσεις από το φόρο		5.154,37	5.154,37	5.154,37	0,00
Κύριος φόρος		12.213,39	33.520,46	33.520,46	
Προκαταβολή επόμενου έτους		5.400,21	5.400,21	5.400,21	
Συμπληρωματικός φόρος		134,25	134,25	134,25	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ {(21.307,07) Χ 120%}			25.568,48	0,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ(21.307,07)}				10.653,54	10.653,54
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (50 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=36,50%Χ(21.307,07)				7.777,08	7.777,08
Λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά		322,19	322,19	322,19	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		18.070,04	64.945,59	57.807,73	39.737,69

Σημείωση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέρτερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (21.307,07)Χ120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1γ ΚΦΔ 50%Χ 21.307,07	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (50 μηνες Χ0,73%=36,5% Χ 21.307,07	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	25.568,48 €	10.653,54 €	7.777,08 €	18.430,62 €	18.430,62 €

Οικονομικό έτος 2008

Φόρος εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Εισόδημα από ακίνητα		2.164,32	2.164,32	2.164,32	0,00
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις		29,60	29,60	29,60	0,00
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα		35.626,47	139.721,39	139.721,39	104.094,92
Εκπτώσεις Εισοδήματος		2.753,20	480,00	480,00	-2.273,20
Φορολογητέο Εισόδημα		35.067,19	141.435,31	141.435,31	106.368,12
Φόρος κλίμακας		7.051,20	49.199,12	49.199,12	42.147,92
Μειώσεις από το φόρο		27.339,71	27.339,71	27.339,71	0,00
Κύριος φόρος		-20.288,51	21.859,41	21.859,41	42.147,92
Προκαταβολή επόμενου έτους					
Συμπληρωματικός φόρος		33,84	33,84	33,84	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ {(42.147,92) Χ 120%}			50.577,50	0,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ(42.147,92)}				21.073,96	21.073,96
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (50 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=36,50%Χ(42.147,92)				15.383,99	15.383,99
Λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά		59,62	59,62	59,62	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		-20.195,05	72.530,37	58.410,82	78.605,87
Φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε ν.3888/2010					782,87
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ					77.823,00

Σημείωση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (42.147,92)Χ120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1γ ΚΦΔ 50%Χ 42.147,92	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (50 μηνες Χ0,73%=36,5% Χ 42.147,92	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	50.577,50 €	21.073,96 €	15.383,99 €	36.457,95 €	36.457,95 €

Οικονομικό έτος 2009

Φόρος εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Εισόδημα από ακίνητα		9.094,32	9.094,32	9.094,32	0,00
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις		24,56	24,56	24,56	0,00
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα		74.934,21	131.563,97	131.563,97	56.629,76
Εκπτώσεις Εισοδήματος		6.331,52	3.367,60	3.367,60	-2.963,92
Φορολογητέο Εισόδημα		77.721,57	137.315,35	137.315,35	59.593,78
Φόρος κλίμακας		22.463,63	46.301,10	46.301,10	23.837,47
Μειώσεις από το φόρο		59.213,13	59.213,13	59.213,13	0,00
Κύριος φόρος		-36.749,50	-12.912,03	-12.912,03	23.837,47
Προκαταβολή επόμενου έτους					
Συμπληρωματικός φόρος		141,84	141,84	141,84	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ {(23.837,47) Χ 120%}			28.604,96	0,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ(23.837,47)}				11.918,74	11.918,74
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (50 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=36,50%Χ(23.837,47)				8.700,68	8.700,68
Λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά		200,02	200,02	200,02	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		-36.407,64	16.034,79	8.049,24	44.456,88
Φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε ν.3888/2010					700,00
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ					43.756,88

Σημείωση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (23.837,47)Χ120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1γ ΚΦΔ 50%Χ 23.837,47	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (50 μηνες Χ0,73%=36,5% Χ 23.837,47	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	28.604,96 €	11.918,74 €	8.700,68 €	20.619,41 €	20.619,41 €

Οικονομικό έτος 2010

Φόρος εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Εισόδημα από ακίνητα		15.989,07	15.989,07	15.989,07	0,00
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις		24,56	24,56	24,56	0,00
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα		-38.905,22	111.573,98	111.573,98	150.479,20
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων		20.624,98			
Εκπτώσεις Εισοδήματος		3.481,72	1.191,88	1.191,88	-2.289,84
Φορολογητέο Εισόδημα		17.143,26	126.395,73	126.395,73	109.252,47
Φόρος κλίμακας		1.160,82	40.683,29	40.683,29	39.522,47
Μειώσεις από το φόρο		0,00	0,00	0,00	0,00
Κύριος φόρος		1.160,82	40.683,29	40.683,29	39.522,47
Προκαταβολή επόμενου έτους					
Συμπληρωματικός φόρος			248,72	248,72	248,72
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ {(39.522,47 +248,72) Χ 120%}			47.725,43	0,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ(39.522,47 +248,72)}				19.885,60	19.885,60
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (50 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=36,50%Χ(39.522,47 +248,72)				14.516,48	14.516,48
Λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά		426,82	426,82	426,82	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.587,64	89.084,26	75.760,91	74.173,27
Έκτακτη εισφορά άρθρου 5 ν.3888/2010			1.283,62	1.283,62	1.283,62
Φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε ν.3888/2010					700,00
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ					74.756,89

Σημείωση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (39.522,47 +248,72) Χ120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1γ ΚΦΔ 50%Χ (39.522,47 +248,72)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (50 μηνες Χ0,73%=36,5% Χ (39.522,47 +248,72)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	47.725,43 €	19.885,60 €	14.516,48 €	34.402,08 €	34.402,08 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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 .