



Αριθμός απόφασης:5986

Ημερομηνία: 24-11-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. 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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
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 από 28-06-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού , ΤΚ , κατά:

Α. Της με αρ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος περιόδου 01.01.2010-31.12.2010 με ποσό φόρου ευρώ 2.977,51, πλέον πρόσθετο φόρο ευρώ 3.573,01,

Β. Της με αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 με ποσό φόρου ευρώ 2.684,61, πλέον πρόσθετο φόρο ευρώ 3.221,03,

Γ. Της με αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 με ποσό φόρου ευρώ 295,10, πλέον πρόσθετο φόρο ευρώ 354,12,

Δ. Της με αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 με ποσό φόρου ευρώ 4.738,92, πλέον πρόσθετο φόρο ευρώ 4501,97.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 18-05-2017 σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-06-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση 29-05-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Τρικάλων για τις χρήσεις 2010,2011,2012 και 2013 στον οποίο ο προσφεύγων δεν επέδειξε τα βιβλία του. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2012 και 2013 ενώ δεν είχε εκδώσει ένα στοιχείο 400,00 ευρώ στη χρήση 2012 και ένα στοιχείο 400,00 ευρώ στη χρήση 2013. Από τον έλεγχο διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και προέκυψαν τα καταλογισθέντα ποσά.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία του και ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων αρνήθηκε τον έλεγχο των δεδομένων του και να τα λάβει υπόψη του κατά τον προσδιορισμό του φόρου. Ακόμα ισχυρίζεται ανωτέρα βία για την προσκόμισή τους στον έλεγχο.

Ο ισχυρισμός αυτός, ως προς την προσκόμιση των επίσημων βιβλίων του προσφεύγοντος δεν προκύπτει αποδεδειγμένος, καθώς από τον έλεγχο προκύπτει ότι δεν έχουν προσκομιστεί τα βιβλία του προσφεύγοντος σε κανένα στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου, ενώ ο προσφεύγων ισχυριζόμενος το αντίθετο ουδέν αποδεικτικό – όπως απόδειξη παραλαβής βιβλίων στοιχείων- έκθεση κατάσχεσης- προσκομίζει για να αποδείξει τον ισχυρισμό του. Η ισχυριζόμενη ανωτέρα βία στην προσκόμιση των βιβλίων σε όλο το διάστημα του ελέγχου προκύπτει εξίσου αναπόδεικτη.

Επιπλέον επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 ν.4174/2013 «1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης»

Συνεπώς, ως προς τις ισχυριζόμενες υποβληθείσες δηλώσεις με τις γενικές διατάξεις, η υποβολή δήλωσης που άλλωστε δεν προκύπτει, μετά την έκδοση εντολής ελέγχου δεν είναι δυνατή και δεν παράγει αποτελέσματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του ν.4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221) και σύμφωνα με το άρθρο 16 του ιδίου νόμου ισχύει από 01/01/2003 και μετά: «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, ...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....»

Περαιτέρω, ως προς τον τεκμαρτό – εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών των ελευθέρων επαγγελματιών από τις διατάξεις προβλέπονται τα εξής:

Άρθρο 50 ν.2238/1994 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος Όπως η περίπτωση β' της παρ. 6 του άρθρου 50 αντικαταστάθηκε με την παρ. 8.δ. του άρθρου 20 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-03-2011) και σύμφωνα με την παρ. 8.θ. του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου ισχύει από 01/07/2011 και μετά.

«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 τεκμαρτως.

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.

3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθарές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

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

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

Άρθρο 32 ν.2238/1994 Όπως το άρθρο 32 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013](#) (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α' της [παρ. 1 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Παρ. 2 εδάφια 5^ο και επόμενα «.... Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος 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 αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».

Προγενέστερη διάταξη

Όπως το πέμπτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 32 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 3 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004](#) (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004) και σύμφωνα με το [άρθρο 33 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 14/12/2004 και μετά.

«Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

.....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφ' όσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, **διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία. (Σ.τ.Ε. 1165/2009).**

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Κώδικα Φ.Π.Α. «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

Από τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2013 και 2014, δεν επέδειξε τα βιβλία του κατά τον έλεγχο ύστερα από την από 23506/15-6-2016 πρόσκληση ελέγχου που επιδόθηκε νόμιμα στον ίδιο την 21-6-2016 και 6801/8-3-2017 πρόσκληση ελέγχου που επιδόθηκε νόμιμα με συστημένη επιστολή της 9-3-2017, εν συνεχεία δεν επέδειξε τα βιβλία του ούτε μετά το με αρ. 216/18-4-2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 που επεδόθη νόμιμα στον ίδιο την 26-4-2017 και δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 400€ στη χρήση 2012 και ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 400€ στη χρήση 2013. Κατά συνέπεια επειδή **τα βιβλία πρωτογενών εγγραφών βάσει των οποίων διενεργείται ο προσδιορισμός του αποτελέσματος (βιβλίο εσόδων εξόδων) του προσφεύγοντος δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, πράξη που εξομοιώνεται με μη τήρηση αυτών (ΣτΕ 701/2001), με αποτέλεσμα να καθίσταται απολύτως ανέφικτος ο κατ' έλεγχο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, επειδή επιπλέον διαπιστώθηκε μη έκδοση παραστατικών στις χρήσεις 2012 και 2013 κρίνουμε νόμιμο τον εξωλογιστικό-τεκμαρτό προσδιορισμό του αποτελέσματος στις υπό κρίση χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 όπως ίσχυε και των άρθρων 50 πα1 και 2 και 32 του ν.2238/1994.**

Επιπλέον οι εκροές βάσει ελέγχου **στις υπό κρίση χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013** προέκυψαν κατόπιν συνυπολογισμού των δεδομένων των γραμματίων προείσπραξης από τον Δικηγορικό Σύλλογο Τρικάλων και των στοιχείων που υπέβαλλαν τρίτες επιχειρήσεις για τα στοιχεία που είχαν λάβει από τον προσφεύγοντα (στοιχεία συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών) και με την προσθήκη των αδήλωτων εκροών για τις χρήσεις 2012 και 2013. Ο υπολογισμός αυτός είναι σύννομος καθώς προβλέπεται από το άρθρο 50 παρ. 2 του ν.2238/1994.

Εν συνεχεία τα ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν από τον παραπάνω υπολογισμό επαναπροσδιορίστηκαν με προσθήκη επιπλέον 8% από τον έλεγχο για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 γ του ν.2238/1994. Ο υπολογισμός αυτός είναι πλημμελώς αιτιολογημένος διότι ο προσφεύγων είναι ελεύθερος επαγγελματίας – δικηγόρος και εν προκειμένω δεν προβλέπεται η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2γ του άρθρου 32 του ν.2238/1994 που επικαλείται ο έλεγχος, αλλά οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 50 του ν.2238/1994 που δεν προβλέπουν ποσοστιαία επαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, αλλά μόνον αιτιολογημένο τεκμαρτό προσδιορισμό.

Από τις προσδιορισθείσες εκροές κατ' έλεγχο προέκυψαν τα κατ' έλεγχο φορολογητέα κέρδη κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 παρ. 4 σε

συνδυασμό με το άρθρο 32 παρ. 2 εδάφια 5^ο και επόμενα του ν.2238/1994.

Ο εφαρμοστέος εν προκειμένω συντελεστής καθαρού κέρδους είναι 50% (Υπηρεσίες Δικηγόρου) ο οποίος προσαυξάνεται για την χρήση 2013 κατά 50% ήτοι εφαρμοστέος συντελεστής επί ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου 75% και για τις προγενέστερες ελεγχόμενες κατά 80% μη δυνάμενος να υπερβεί συνολικά το 75%.

Λογιστικός προσδιορισμός κερδών ελέγχου δεν είναι δυνατός λόγω μη επίδειξης βιβλίων.

Ακόμα με την ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε τις συνταχθείσες σε πρόχειρα αντίγραφα δηλώσεις του, των οποίων τα δεδομένα ισχυρίζεται ότι προκύπτουν από τα βιβλία του με τις οποίες δηλώνει για τις χρήσεις 2012 και 2013 ότι, τα ακαθάριστά του έσοδα για την χρήση 2013 από την άσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος ήταν ποσού 40.187,48€ και τα κέρδη του ποσού 33.669,55€ και ότι τα ακαθάριστά του έσοδα για την χρήση 2012 από την άσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος ήταν ποσού 12.933,59€ και τα κέρδη του ποσού 1.717,08€, συνεπώς **τα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα των προσδιορισθέντων κατ' έλεγχο.** Συνεπώς τα στοιχεία αυτά **πρέπει να επανεκτιμηθούν κατ' έλεγχο κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 34 του ν.4174/2013 (έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού μετά από προηγούμενο διορθωτικό προσδιορισμό)**, καθώς τα στοιχεία αυτά συνιστούν νέα στοιχεία κατά την παρ. 5 του άρθρου 25 που δεν θα μπορούσαν να είναι γνωστά στη φορολογική διοίκηση στον αρχικό έλεγχο λόγω της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο.

Συνεπεία των ανωτέρω ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών έχει ως εξής:

	Χρήση 2010	Χρήση 2011	Χρήση 2012	Χρήση 2013
Έσοδα βάσει γραμματίων Δ.Σ.	19189	7285	9827	22502
Έσοδα βάσει διασταύρωσης μέσω ΓΓΠΣ	13346,4	8528	2330	20853,5
Αποκρυβέντα έσοδα			400	400
Δηλωθέντα έσοδα με τις δηλώσεις	34172,57	25035,93	-	-
Δηλωθέντα έσοδα με την ενδικοφανή προσφυγή			12.933,59	40.167,48
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	36.906,38	27.038,80	10.613,16	24.302,16
Ακαθάριστα έσοδα βάσει της παρούσης	34172,57	25035,93	10.613,16	24.302,16
Εφαρμοστέος συντελεστής Κ.Κ.	75,00%	75,00%	75,00%	75,00%
Φορολογητέα κέρδη δήλωσης	16.555,93	5.723,01	-	-
Καθαρά φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσης Απόφασης	25.629,43	18.776,95	79.59,87	18.226,62

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η από 28-06-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή του με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα: α) Να γίνει δεκτή ως προς το περιορισμό του προσδιορισθέντος εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα για την χρήση 2010 στο ποσό των 25629,43€ και για την χρήση 2011 στο ποσό των 18776,95€, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης, και β) την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής για όλους τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση βάσει της παρούσης

Φορολογία εισοδήματος

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2010	Ποσά σε €
Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα Απόφαση	25.629,43 €
Διαφορά φόρου & εισφοράς που οφείλεται	2.355,23 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997: ανώτατο 120% = ως έλεγχος	2.826,28 €
Συνολικό ποσό για καταλογισμό	5.181,51 €

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2011	Ποσά σε €
Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα Απόφαση	18.776,95 €
Διαφορά φόρου & εισφοράς που οφείλεται με βάση την απόφαση 2.854,60€ το οποίο περιορίζεται στο μικρότερο κατ' έλεγχο ποσό	2.684,21€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997: ανώτατο 120% = ως έλεγχος	3.221,53 €
Συνολικό ποσό για καταλογισμό	5.906,14 €

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2012	Ποσά σε €
---	-----------

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα Απόφαση: ως έλεγχος	7.959,87 €
Συνολικό ποσό για καταλογισμό ως έλεγχος	649,22 €

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12-2013	Ποσά σε €
Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα Απόφαση: ως έλεγχος	18.226,62 €
Συνολικό ποσό για καταλογισμό ως έλεγχος	9.240,89 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του

Τμ. 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