



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 13.12.2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4266

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9564037

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/15.7.2016 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός κατά των υπ' αριθμ.: 1)/2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 /31-12-

2012), 2)/2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2013/31-12-2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: 1)/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 /31-12-2012), 2)2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2013/31-12-2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , των οποίων ζητείται ακύρωση, καθώς και την από 12-05-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/15.07.2016 ενδικοφανούς προσφυγής τουη 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:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 4.337,68 ευρώ πλέον 2.949,62 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και εισφορά αλληλεγγύης 107,00 ευρώ. .

2) Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 3.387,31 ευρώ πλέον 1.558,16 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και εισφορά αλληλεγγύης 307,94 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 50 και 32 του ν.2238/94 καθόσον για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή από τον διενεργηθέντα έλεγχο βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΠΥ) για υπηρεσίες που παρείχε ως ελεύθερος επαγγελματίας - ιατρός.

Σύντομο Ιστορικό

Με το αριθμ. πρωτ./31.03.2015 έγγραφο του ΣΔΟΕ ..., διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ ... η από 04.03.2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) και ΠΔ 16/1992 (ΚΒΣ), με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

Α) για την χρήση 2012 ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε 19 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερης της κατηγορίας βιβλίων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, και 13 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ),

Β) για την χρήση 2013 ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε 51 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερης της κατηγορίας βιβλίων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2§1,2, 3, 7 και 11 του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ),

Εν συνεχεία ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ εξέδωσε τις υπ' αριθμ.:.../04.05.2015 εντολή ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ και/04.05.2015 εντολή ελέγχου για την διενέργεια εκ νέου μερικού ελέγχου εισοδήματος, για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01/31.12.2012 και 01.01/31.12.2013 συντάθηκαν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, και εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ... οι υπ' αριθμ .:/...../2016 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 και ../...../2016 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων .

Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία και ως εκ τούτου έκρινε για τις χρήσεις 2012 και 2013 τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 περ. α και γ του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα τεκμαρτά (εξωλογιστικά) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 και 50 του νόμου 2238/94 και εν συνεχεία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου ουδείς λόγος γίνεται ούτε και εξειδικεύεται οποιοσδήποτε από τους αναφερόμενους συντελεστές που ασκούν επιρροή στην διαμόρφωση των ακαθαρίστων εσόδων του ελευθέρου επαγγέλματος.
- Αδυνατεί να κατανοήσει τι ακριβώς υποδηλώνει το γινόμενο 52.431,96€ Χ30% και 65.256,03Χ30% αφού αυτά δεν άγουν στα ποσά 68.161,54€ και 84.832,83€ των προσδιοριζόμενων ακαθαρίστων εσόδων.
- Μη νομίμως παραλείπει από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, τις απόψεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου.

- Αν και ο έλεγχος διατείνεται ότι είναι ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος με βάση τα βιβλία και τα στοιχεία, εν τούτοις προβαίνει στον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος.
- Έσφαλε ο Προϊστάμενος στον λογιστικό τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος, αφού δεν αναγνωρίζει και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματος και στηρίζονται σε νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ιδίου ΠΔ:

«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) ...,

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) ..., ε) ..., στ) ...

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) ..., η) ..., θ) ...

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών

υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 & 8 του ως άνω άρθρου του ίδιου ΠΔ:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§§1,2 του ν. 2238/1994:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

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 από φόρους, εισφορές και τέλη της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50§§1,2,3 του ν.2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά τις κρινόμενες χρήσεις), ορίζεται ότι:

«1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται 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 καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

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

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

Επειδή ο προσφεύγων δηλώνει ως επάγγελμα «ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ουρολογίας».

Επειδή το εισόδημα που αποκτά **ο ιατρός** αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48§1 του ΚΦΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 12/05/2016 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ του ελέγκτη της Δ.Ο.Υ ..., ο προσφεύγων, έχει υποπέσει για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 σε δεκαεννέα (19) παραβάσεις του ΚΒΣ και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 σε πενήντα μία (51) παραβάσεις του ΚΦΑΣ., για μη έκδοσή ισάριθμων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τις υπηρεσίες που παρείχε ως ελεύθερος επαγγελματίας (ιατρός ουρολόγος).

Επειδή, για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. οι υπ' αριθμ.:/2016 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 και .../.../2016 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 4.000,00€ ανά διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.

Επειδή κατά των εν λόγω Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ...../21.7.2016 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε στο σύνολό της με την υπ' αριθμ...../13.12.2016 Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, ορθώς ο έλεγχος για τις χρήσεις 2012 και 2013 έκρινε τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή, καθώς οι διαπιστωθείσες παραβάσεις του ΚΒΣ ΚΦΑΣ καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για δεκαεννέα (19) και πενήντα μία (51) συναλλαγές ανά χρήση αντίστοιχα (συστηματική μη έκδοση στοιχείων αξίας μικρότερης της κατηγορίας βιβλίων, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο), και αφού έλαβε υπόψη του:

α) τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3,4,6 και 7 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ),

β) τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2238/94 και ειδικότερα αφού λήφθηκε υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτός, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, τα μέσα που διατίθεται, η πελατεία καθώς και το ύψος των επαγγελματικών δαπανών,

γ) τις διατάξεις του άρθρου 31 και 32 του ν.2238/94,

δ) το μοναδικό συντελεστή καθαρών αμοιβών που αντιστοιχεί στην δραστηριότητα ελευθέρου επαγγέλματος και ο οποίος περιλαμβάνεται στον ειδικό πίνακα Συντελεστών Καθαρού Κέρδους που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών Ειδικότερα: **Επάγγελμα Ιατρός ΣΚΚ 55%,**

ε) τις διαπιστωθείσες παραβάσεις ΚΒΣ από τις οποίες προκύπτει απόκρυψη εσόδων λόγω μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τις ανωτέρω διαχειριστικές περιόδους, ορθά προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.2238/94, τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ιδίου νόμου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012 στο ποσό των 68. 161,54 € (Δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα 52.431,96€ + 52.431,96€ X 30%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2238/94 αφού έλαβε υπόψιν του τον χρόνο και τον τρόπο άσκησης επαγγέλματος, τον τόπο που ασκείται αυτός, την ειδικότητα, τον επιστημονικό τίτλο, τον κύκλο εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, τα μέσα που διατίθενται, την πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και την διαπιστωθείσα απόκρυψη εσόδων.

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013 στο ποσό των 84.832,83 € (Δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα 84.832,83 € + 84.832,83 € X 30%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2238/94 αφού έλαβε υπόψιν του τον χρόνο και τον τρόπο άσκησης επαγγέλματος, τον τόπο που ασκείται αυτός, την ειδικότητα, τον επιστημονικό τίτλο, τον κύκλο εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, τα μέσα που διατίθενται, την πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και την διαπιστωθείσα απόκρυψη εσόδων.

Επειδή κατά το λογιστικό προσδιορισμό των βιβλίων δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι παρακάτω δαπάνες που δεν αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα και δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 31 του ν. 2238/94

Οικον. έτος 2013 (χρήση 2012)

Αγορά IPAD	894,00€
Διαφορά είδη (ΤΔΑ/04.02.2012	68,40€
Σέρβις αυτοκινήτου	672,58€
..... service (ΑΠΥ/28.2.2012)	85,00€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/6.3.2012)	119,38€
Διαφορά είδη/24.3.2012)	145,29€
Διαφορά είδη (...../3.4.2012)	28,95€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/21.4.2012)	172,94€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/24.4.2012)	43,24€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/25.4.2012)	40,85€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/26.5.2012)	113,70€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/06.06.2012)	49,15€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/15.10.2012)	59,80€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/9.10.2012)	35,88€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/23.10.2012)	271,15€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/27.10.2012)	63,50€
Διαφορά είδη &... Ε (ΔΑΤΠ/25.4.2012)	134,84€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/14.11.2012)	113,82€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/24.10.2012)	32,43€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/22.12.2012)	168,66€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/29.12.2012)	194,12€
ΣΥΝΟΛΟ	3.571,35€

Οικον. έτος 2014(χρήση 2013)

Διαφορά είδη(ΔΑΤΠ/29.11.2013)	117,69€
Αγορά στρώματος (ΤΔΑ/25.11.13)	500,00€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/31.10.2013)	318,11€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/26.10.2013)	142,26€
Λάμπες(τδα/18.10.2013	94,45€
Αγορά Πυροτεχνημάτων εμπορία πυροτεχνημάτων (ΔΑΤ/23.8.2013)	41,82€
Αγορά Πυροτεχνημάτων εμπορία πυροτεχνημάτων (ΔΑΤ/07.8.2013)	80,69€
Αγορά Πυροτεχνημάτων εμπορία πυροτεχνημάτων (ΔΑΤ/01.8.2013)	151,78€
Αγορά Πυροτεχνημάτων εμπορία πυροτεχνημάτων (ΔΑΤ/23.7.2013)	213,89€
Διαφορά είδη ... (ΔΑΤΠ/09.04.2013)	23,98€
Διαφορά είδη αγορά tamplet (ΔΑΤΠ/3.4.2013)	79,80€
Διαφορά είδη (ΔΑΤΠ/30.03.2013)	338,31€
Σέρβις ΑΥΤΟ(ΤΔΑ/7.3.2013)	385,25€
Σέρβις ΑΥΤΟ(ΤΔΑ/7.3.2013)	24,60€
Σέρβις ΑΥΤΟ(ΤΔΑ/7.3.2013)	208,40€
Σέρβις ΑΥΤΟ(ΤΔΑ/7.3.2013)	147,60€
ΣΥΝΟΛΟ	2.868,27€

Επειδή στη χρήση 2012,

α) οι δαπάνες για την αγορά IPAD και για σέρβις αυτοκινήτου δεν προκύπτουν από έγγραφα δικαιολογητικά (π.χ τιμολόγιο, αποδείξεις κλπ) και

β) οι λοιπές δαπάνες αφορούν μη παραγωγικές δαπάνες καθώς δεν συμβάλουν στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος αλλά στην ικανοποίηση προσωπικών αναγκών, επιδιώξεων ή κοινωνικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος,

ως εκ τούτου ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος.

Επειδή στη χρήση 2013,

α) το υπ' αριθμ. κυκλοφορίαςΙΧ αυτοκινήτου ανήκει στην σύζυγο του προσφεύγοντος ως εκ τούτου η δαπάνη για σέρβις αυτού δεν μπορεί να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του,

β) η δαπάνη για σέρβις του υπ' αριθμ. ΙΧ αυτοκινήτου (κυβισμού 1299) θα έπρεπε να αναγνωριστεί από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος κατά ποσοστό 70% πλην όμως το ύψος αυτής είναι πολύ μικρό και δεν επηρεάζει τον βάση ελέγχου τελικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

γ) οι λοιπές δαπάνες αφορούν μη παραγωγικές δαπάνες καθώς δεν συμβάλουν στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος αλλά στην ικανοποίηση προσωπικών αναγκών, επιδιώξεων ή κοινωνικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος.

Επειδή προκειμένου να λάβει ο προσφεύγων πλήρη γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων και να εκφράσει της απόψεις του, η φορολογική αρχή του επέδωσε το υπ αριθμ./2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013 στο οποίο ο προσφεύγων απάντησε με το υπ αριθμ. πρωτ./18.04.2016 έγγραφό του. Εν συνεχεία η φορολογική αρχή συνέταξε την από 12.05.2016 έκθεση ελέγχου Εισοδήματος στο κεφάλαιο δε αυτής « ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ - ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ» παίρνει θέση επί των ισχυρισμών του προσφεύγοντος και τους απορρίπτει. Ως εκ τούτου το γεγονός ότι δεν αναφέρονται στο σώμα της έκθεσης ελέγχου οι απόψεις του προσφεύγοντος επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων δεν επηρεάζει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων και οι περί τούτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12.05.2013 έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ελέγκτριας της ΔΟΥ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (...../2016 και/2016), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./15.07.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του,
ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (μετά τον επαναυπολογισμό του πρόσθετου φόρου επί της εισφοράς αλληλεγγύης):

1)

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2012
Διαφορά φόρου	4.337,68 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.949,62€
Εισφορά Αλληλεγγύης	107,00 €
Πρόσθετος φόρος(120%)	128,40€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.522,70 €

2)

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2013
Διαφορά φόρου	3.387,31€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.558,16€
Εισφορά Αλληλεγγύης	307,94 €
Πρόσθετος φόρος(120%)	369,52€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.622,93 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο η Υπάλληλος του
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).