



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

28/11/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

3982

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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

4.Την από 28-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά της υπ' αριθμό /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 (διαχείριση 1/1/2007-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΑΘΗΝΩΝ

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Μετά την αριθ...../0/.....-2012 και κατόπιν τροποποίησης αυτής ως προς τους υπαλλήλους με την αριθ.....-2015 εντολή επανελέγχου επειδή είχε περαιωθεί η εν λόγω διαχειριστική περίοδος 2007 βάσει του Ν.3296/2004, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος, συνεπεία της λήψης συμπληρωματικών στοιχείων σύμφωνα με το αριθ.πρωτ.....-2011 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ Αθηνών Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), που αφορά αυτόν.

Σύμφωνα με την από/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε κατά τη εν λόγω χρήση η μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 232.877,28 ευρώ από την άσκηση του ιατρικού επαγγέλματος και επεβλήθη σε βάρος του πρόστιμο ποσού 8.790,00 ευρώ, με την ΑΕΠ/2011 επί της οποίας ασκήθηκε προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθήνας (ΓΑΚ/2011), η οποία εκκρεμεί.

Από τον έλεγχο ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε η μη διαφύλαξη των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007 και για το λόγο αυτό εκδόθηκε η αριθ...../2011 ΑΕΠ την οποία ο προσφεύγων απεδέχθη κατόπιν συμβιβασμού.

Με την αριθ.πρωτ...../11-09-2012 πρόσκληση η Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα ότι έχει επιλεγεί για τακτικό έλεγχο της χρήσης 2007 και τον κάλεσε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία. Με την αριθ.πρωτ...../1-10-2012 έγγραφη απάντηση ο ανωτέρω επικαλέστηκε ότι τα βιβλία της εν λόγω χρήσης έχουν απολεσθεί.

Κατά τον κρινόμενο Επανεέλεγχο φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Αθηνών, λόγω της ύπαρξης των ανωτέρω παραβάσεων της μη έκδοσης ΑΠΥ και της μη διαφύλαξης (μη επίδειξης) των βιβλίων, τα βιβλία και τα στοιχεία της εν λόγω χρήσης κρίθηκαν ανεπαρκή και ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

<<.....

Η υπηρεσία επειδή εκκρεμεί στο Δικαστήριο προσφυγή επί της πράξης του ΚΒΣ, εσφαλμένα έσπευσε να προχωρήσει στον επανέλεγχο.....

.....
.....

Ο έλεγχος δεν απάντησε πειστικά στο επιχείρημα, ότι εσφαλμένα ανοίχθηκε ο φάκελος της υπόθεσης, η οποία, όπως και στην έκθεση αναφέρεται, έχει περαιωθεί με το Ν. 3296/2004 και δεν υπάγεται στις εξαιρέσεις της αυτοπεραίωσης αυτού. Διότι η αληθής έννοια του νέου στοιχείου του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 είναι πως αυτό δεν πρέπει να προκύπτει από την ουσιαστική εξέταση της υπόθεσης, αλλά από ένα περιστατικό άσχετο από τον ουσιαστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Είναι λοιπόν νέα στοιχεία τα ευρήματα του ελέγχου από το άνοιγμα των καταθέσεων

μου? Ασφαλώς όχι. Δεν είναι εκ νέου έλεγχος? Ασφαλώς ναι. Τότε γιατί ο φορολογούμενος θα περπατάει μια υπόθεση όταν γνώριζε, ότι θα γίνει πάλι εξ ολοκλήρου έλεγχος?

Επίσης, ενώ αρχικά ο έλεγχος μου καταλόγισε ως έσοδο ποσό 77.860,00 ευρώ που προέρχεται από μισθώματα, στη συνέχεια αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς μου και έπρεπε το ποσό αυτό να αφαιρεθεί από το ποσό της καταλογισθείσας απόκρυψης εσόδων των 232.877,28 ευρώ
.....

Τέλος έπρεπε να αφαιρέσει και το ποσό των συντάξεων που κατατίθεντο σε τραπεζικό λογαριασμό
.

Επίσης, παράτυπα η οριστική πράξη εκδόθηκε (31/5/2016) μετά από ένα (1) μήνα από την κατάθεση των αντιρρήσεών μου κατά του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (29/3/2016), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 και για το λόγο αυτό είναι ακυρωτέα.

.....
.....>>

Επειδή με την ενδικοφανή προσφυγή και σχετικά με τους ισχυρισμούς του για τη δικαιολόγηση των καταθέσεων που προέρχονται από εισπραχθέντα ενοίκια ποσού 77.860,00 και από συντάξεις δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία για τη στοιχειοθέτηση αυτών (των ισχυρισμών),ζητήθηκαν με το αριθ.πρωτ.ΔΕΔ.....-11-2016 έγγραφο διευκρινίσεις επ' αυτών.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο παραπάνω αίτημα κατέθεσε Συμπληρωματικό υπόμνημα με αριθ.πρωτ.ΔΕΔ.....11-2016,για τη δικαιολόγηση των ισχυρισμών του.

Σύμφωνα με το παραπάνω υπόμνημα ισχυρίζεται ότι :

α)ποσό 77.860,00 ευρώ αφορά εισπραχθέντα ενοίκια,μέρος του οποίου ήτοι ποσό 67.060,00 ευρώ είναι του ιδίου και των παιδιών του, που εισπράττει και καταθέτει ο ίδιος ονομαστικά ή η γυναίκα του το πρώτο δεκαπενθήμερο κάθε μήνα στην τράπεζα (ποσό 5.600,00 ευρώ χ 12).

Ποσό 10.800,00 ευρώ (900,00 χ12) αφορά ενοίκια που κατατίθενται κάθε μήνα από την Κα για λογαριασμό της μισθώτριας

β)Ποσό 39.772,00 ευρώ (24.690,09 +15.082,23 ευρώ) αποτελεί καταθέσεις συντάξεων στους κοινούς λογαριασμούς της ... και της τράπεζας.

Επί της 28-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994:

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. [1]

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 στην 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 τον 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ 1 Ν 2238/94:

Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου 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 σκιτσογράφου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ 1-4 Ν 2238/94:

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.

Όπως για την παρ. 1 και 4 του άρθρου 49 επανήλθαν σε ισχύ οι διατάξεις πριν την τροποποίηση με τον Ν. 3220/2004, καθώς με την παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 3259/2004 (ΦΕΚ Α΄ 149/4-8-2004), καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α΄ 15/28-1-2004) από την έναρξη της ισχύος τους και από την ίδια ημερομηνία επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις που αντικαταστάθηκαν από αυτές.

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.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτουν κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

3. Εξαιρετικώς, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων, των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία (3) έτη, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ. 1 του παρόντος. Αυτά εφαρμόζονται, επίσης, προκειμένου για τις κάθε είδους επαγγελματικές δαπάνες, οι οποίες επιβαρύνουν το κόστος του έργου των πιο πάνω προσώπων, ανεξάρτητα από το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 2.

4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ 1-5 Ν 2238/94:

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 τεκμαρτώς.

Όπως για την παρ. 1 του άρθρου 50 επανήλθαν σε ισχύ οι διατάξεις πριν την τροποποίηση με τον Ν. 3220/2004, καθώς με την παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 3259/2004 (ΦΕΚ Α' 149/4-8-2004), καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15/28-1-2004) από την έναρξη της ισχύος τους και από την ίδια ημερομηνία επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις που αντικαταστάθηκαν από αυτές.

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.

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

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

5. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.2238/1994:

1.....

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 περί ΚΒΣ προβλέπεται 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 έκτασή 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.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς».

..... [4]

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

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

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

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

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

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -

αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

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

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

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

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,

β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,

γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

5.

6. Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σε αυτά αγορές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων στ', ζ' και θ' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, καθώς και των δύο τελευταίων εδαφίων της ίδιας παραγράφου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τους τηρούντες βιβλίο αγορών.

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.

9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3296/2004 προβλέπονται τα εξής:

Άρθρο 13: Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.

Άρθρο 17:

1.....

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 "αυτοελεγχόμενες[3]" 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 ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣΤΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως "διορθωτική". Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη

διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ.Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ . Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι , << Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής , έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και , στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντας την>>

Επειδή ,για τον υπολογισμό του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι διατάξεις των άρθρων 30 και 32 Ν 2238/94 και όχι οι διατάξεις των άρθρων 48 , 49 και 50 Ν 2238/94 οι οποίες αποτελούν το κεφάλαιο ΣΤ του Ν 2238/94 και αναφέρονται στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών (ιατροί κλπ)

Επειδή, με την Ε.16382/Πολ 371/29-12-1987 (για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγ. 5 του άρθρου 49 Ν 2238/94) , προβλέπεται για τον προσφεύγοντα συντελεστής καθαρού κέρδους 55%

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 2δ (ισχύει σύμφωνα με την παραγ 4 άρθρου 50 ν 2238/94),

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

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 28 και 62 ν.4174/2013 τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα του επίδικου καταλογισμού, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από την ίδια πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με

τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι επίσης απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, κατά τον κρινόμενο Επανέλεγχο τηςΔ.Ο.Υ Αθηνών, λόγω της ύπαρξης των παραβάσεων της μη έκδοσης ΑΠΥ αξίας 232.877,28 ευρώ και της μη διαφύλαξης (μη επίδειξης των βιβλίων & των στοιχείων) που τήρησε τη χρήση 2007, τα βιβλία και τα στοιχεία κρίθηκαν ορθώς, ανεπαρκή και ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του ΠΔ 186/92 και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε με το συμπληρωματικό υπόμνημα ο προσφεύγων για τη δικαιολόγηση και την προέλευση ποσών που περιλαμβάνονται στην αξία των 232.877,28 ευρώ που καταλόγισε ο έλεγχος του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ ως μη έκδοση ΑΠΥ από την άσκηση του ιατρικού επαγγέλματος προκύπτουν τα εξής:

α. Σχετικά με τα ενοίκια

α.1 Για το ποσό των 67.060,00 ευρώ.

Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, στο λογαριασμό της τράπεζας στον οποίο ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι κατατίθενται ποσό 5.600,00 ευρώ, τα ο χρονικό διάστημα 1/1-15/1κάθε μήνα από τον ίδιο ή τη σύζυγο του, περιλαμβάνονται οι παρακάτω πιστώσεις:

-22/01/2007, ποσό 17.600,00 ευρώ, καταθέτης ο ίδιος, που όπως ισχυρίστηκε στην απάντησή του στο ΣΔΟΕ αφορούν ποσά από άσκηση του επαγγέλματος.

-7/02/2007, ποσό 14.000,00 ευρώ καταθέτης

-12/2/2007, ποσό 5.500,00 ευρώ καταθέτης

-16/04/2007, ποσό 2.000,00 ευρώ καταθέτης

-15/05/2007, ποσό 10.000,00 ευρώ καταθέτης, που όπως ισχυρίστηκε στην απάντησή του στο ΣΔΟΕ αφορά επιστροφή δόσης δανείου από συγγενικό πρόσωπο.

-12/06/2007, ποσό 6.050,00 ευρώ καταθέτης

-12/07/2007, ποσό 7.500,00 ευρώ, καταθέτης ο ίδιος

-12/09/2007, ποσό 9.000,00 ευρώ καταθέτης, το οποίο δικαιολογήθηκε από ΣΔΟΕ.

-04/10/2007, ποσό 7.000,00 ευρώ καταθέτης

-08/10/2007, ποσό 6.000,00 ευρώ, καταθέτης ο ίδιος

-05/11/2007, ποσό 18.712,97 ευρώ, καταθέτης ο ίδιος

Από τα παραπάνω κρίνουμε ότι το ποσό των 5.600,00 ευρώ,που όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αφορά ενοίκια θα μπορούσε δυνητικά να περιλαμβάνεται στα ποσά των καταθέσεων των μηνών Φεβρουαρίου,Απριλίου(2.000,00ευρώ),Ιουνίου,Ιουλίου, Οκτωβρίου και Νοεμβρίου, ήτοι σε πέντε μήνες (5 x 5.600,00 ευρώ) πλέον 2.000,00 ευρώ (Απρίλιος) και συνολικά 30.000,00 ευρώ για τη χρήση 2007.

Επειδή από την αρμόδια φορολογική αρχή δεν αποδείχθηκε ότι οι εν λόγω ονομαστικές καταθέσεις δεν αφορούν εισπραχθέντα ενοίκια,κρίνουμε εύλογο τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα για τη δικαιολόγηση του ανωτέρου ποσού 30.000,00 ευρώ από τις συνολικές καταθέσεις των 232.877,28 ευρώ,που καταλογίστηκαν ως παράβαση μη έκδοσης ΑΠΥ από την άσκηση του ιατρικού επαγγέλματος και καθορίζουμε ως ποσό αποκρυσταλλώσεως φορολογικής ύλης το ποσό των 202.877,28 ευρώ (232.877,28-30.000,00).

A.2 για το ποσό των 10.800,00

Για το ποσό αυτό ισχυρίζεται ότι κατατίθεται στον λογαριασμό κάθε μήνα (900,00 x 12) από την Κα για λογαριασμό της μισθώτριαςΟ ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός καθόσον δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η ανωτέρω επικαλούμενη σχέση.

β.Σχετικά με τις συντάξεις

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται γενικά,ότι τα ποσά των συντάξεων κατατίθενται στους λογαριασμούς των τραπεζών και

Από την ανάλυση των λογαριασμών,όπως αυτοί εμφανίζονται στην έκθεση ΚΒΣ του ΣΔΟΕ,δεν προκύπτει κατάθεση από κάποιο ασφαλιστικό ταμείο, ούτε προσκόμισε με το συμπληρωματικό υπόμνημα αποδεικτικά στοιχεία για τις συντάξεις, όπως βεβαιώσεις πληρωμής ασφαλιστικού οργανισμού, καταθετήρια στις τράπεζες κλπ, ούτως ώστε να αποδεικνύεται το ύψος του ποσού της σύνταξης κάθε μήνα και η ημερομηνία κατάθεσης,ούτως ώστε να γίνει εκ μέρους μας η ταυτοποίηση με τα ποσά των εμφανιζόμενων καταθέσεων στους επίδικους λογαριασμούς.

Επομένως το ανωτέρω ποσό δεν μπορεί να αφαιρεθεί από το ποσό της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης που καταλόγισε ο έλεγχος.

Επειδή, ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 2 Ν 2238/94 αντί των διατάξεων των άρθρων 49 και 50 Ν 2238/94 για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, στα πλαίσια ελέγχου της νομιμότητας της πράξης(παρά το γεγονός ότι, δεν υπάρχει στην προσφυγή λόγος διαγραφής) πρέπει να διαγραφεί το ποσό της προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων ποσό 16.230,18 ευρώ (προσαύξηση 8%)

Επειδή,οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ.ΑΘΗΝΩΝ,όπως αυτές καταγράφονται στην από 31-05-2016 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξης ,κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Επί της 28-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

1. Να **γίνει δεκτή**, ως προς την αιτιολόγηση των τραπεζικών καταθέσεων που προέρχονται από ενοίκια και για ποσό 30.000,00 ευρώ.

2. Να **απορριφθεί** ως προς τις υπόλοιπες αιτιάσεις που προβάλλει ο προσφεύγων.

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

A.ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ 2007:

A1.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ :

Δηλωθείσες Ακαθάριστες αμοιβές Ελευθερίου επαγγέλματος: 117.212,00 ευρώ

Πλέον: Αποκρυβείσες ακαθάριστες αμοιβές 202.877,28 ευρώ

Σύνολο Ακαθαρίστων αμοιβών 320.089,28 ευρώ

Προσαύξηση ακαθαρίστων αμοιβών 8% 0,00 ευρώ

Σύνολο ακαθαρίστων αμοιβών ΔΕΔ 320.089,28 ευρώ

Φορολογητέα κέρδη = 320.089,28 X 75% = 240.066,96 ευρώ

A2.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ	
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου
Από ακίνητα	38.133,61	64,91	38.133,61	64,91
Από μισθωτές υπηρεσίες	24.690,09	15.082,23	24.690,09	15.082,23
Από ελευθέρια επαγγέλματα	58.606,00		240.066,96	0,00
Συνολικό εισόδημα	121.429,70	15.147,14	302.890,66	15.147,14
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	3.257,27	133,09	3.257,27	133,09
Φορολογητέο εισόδημα	118.172,43	15.014,05	299.633,39	15.014,05

A 3.ΦΟΡΟΣ

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας			Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
				Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας			118.172,43	40.113,97	299.633,39	112.698,36	
1.	Του συζύγου	Μείωση του φόρου					0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)				40.113,97		112.698,36	72.584,39

	Εισόδημα-φόρος κλίμακας			15.014,05	874,07	15.014,05	874,07	
2.	Της συζύγου	Μείωση του φόρου					0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)				874,07		874,07	0,00
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)				0,00		0,00	0,00
Β.	Συμπληρωματικός φόρος							
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)				590,72		590,72	
	Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]				41.578,76		114.163,15	72.584,39
Γ.	Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
	α) Κινητές αξίες					0,00		
	β) Εμπορικές επιχειρήσεις					0,00		
	γ) Ακίνητα					0,00		
	δ) Μισθωτές υπηρεσίες			4.505,10		4.505,10		
	ε) Ελευθέρια επαγγέλματα			8.397,80		8.397,80		
	στ) Την αλλοδαπή					0,00		
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
	α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			4.830,39		4.830,39		
	β) Ειδικών περιπτώσεων				17.733,29	0,00	17.733,29	
	3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
		Υπόλοιπο φόρου			23.845,47		96.429,86	72.584,39
Δ.	Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος				3.809,84		3.809,84	0,00
	2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				895,65		895,65	0,00
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				179,13		179,13	0,00
	4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					0,00	0,00	
	5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					0,00	0,00	
	6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής						87.101,27	87.101,27
	Ανακρίβεια	έως 120%	120,00%					
	7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.				0,00%		0,00	0,00
	8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου						0,00	0,00
	9. Εισφορά ΕΛΓΑ						0,00	0,00
	10. Εισφορά Αλληλεγγύης							0,00
	11. Τέλος Επιτηδεύματος						0,00	0,00
	Σύνολο				28.730,09		188.415,75	159.685,66
	Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφητισμών				0,00		0,00	0,00
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				28.730,09		188.415,75	159.685,66

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ