



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 12.09.2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3045

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 Διεύθυνσής Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/13.4.2016 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός κατά των υπ' αριθμ.: 1)/**2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01-01-2010 /31-12-

2010, , 2)/2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01-2010/31-12-2010,

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 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2010 /31-12-2010, 2)/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01-2010/31-12-2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται ακύρωση καθώς και τις από 16-03-2016 οικείες εκθέσεις 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/13.4.2016 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 2.699,18 ευρώ πλέον 3.239,02 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και εισφορά αλληλεγγύης 658,12 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 την ως άνω διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) για υπηρεσίες που παρείχε ως επιτηδευματίας.

Σύντομο Ιστορικό

Με το υπ' αριθμ./10.08.2015 έγγραφο του Οικ. Εισαγγελέα διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ η με αριθμ./08.05.2015 καταγγελία της σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είχε αναλάβει να εκδώσει οικοδομική άδεια για ακίνητο της, επί της οδού , και για τις υπηρεσίες που παρείχε δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις.

Εν συνεχεία η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ εξέδωσε την υπ' αριθμ./13.10.2015 εντολή ελέγχου. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2010 έλαβε από την καταγγέλουσα το ποσό των 20.000,00 € χωρίς να προβεί στην έκδοση των νομίμων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών. Ως εκ τούτου συντάχθηκε η από 09.02.2016 έκθεση μερικού

ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ελέγκτριας της ως άνω Δ.Ο.Υ
– και εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ.αριθμ./...../2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ

Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις του ΚΒΣ είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη και επηρεάζει το κύρος των βιβλίων του προσφεύγοντος, τα οποία για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010 κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.2238/94, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

2) Με την υπ' αριθμ.**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.531,55 ευρώ πλέον 6.637,86 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την ως άνω ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου- προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) .

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

- Οι επίδικες αποδείξεις ποσού 15.000,00€ και 5.000,00€ δεν αποτελούν αμοιβή εξ ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να έχει την υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ , αλλά τα ποσά αυτά εισπράχθηκαν με βάση το με ημερομηνία Σεπτέμβριος 2010 ιδιωτικό συμφωνητικό διαχείρισης κατασκευής Α' ορόφου και σοφίτας, το οποίο υπεγράφη μεταξύ αυτού και της καταγγέλουσας.
- Οι εν λόγω αποδείξεις ακόμη και αν κριθούν ότι περιέχουν εισόδημα, παράνομα θεωρήθηκαν ως εισόδημα από ελευθέρου επάγγελμα, επειδή έχουν ημερομηνία προ της 30^{ης} Σεπτεμβρίου 2010, ήτοι προ της ισχύος του ν.3888/2010 με τον οποίο προστέθηκε τελευταίο εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94.
- Η Δ/ση φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ. πρωτ. 1010686/28.2.2006 έγγραφό της, έχει δεχθεί ότι τα εισοδήματα που προέρχονται από αφανείς – κατά την άποψη του εκάστοτε ελέγχου – πηγές δεν μπορούν

να θεωρηθούν εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 4 του ν. 2238/94, οπότε και δεν υπόκεινται σε φορολογία.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις ως ερειδόμενες σε μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου είναι πλημμελείς κατά τη νόμιμη βάση τους και πρέπει να ακυρωθούν και κατά αυτεπάγγελτη έρευνα, η οποία νομίμως χωρεί και μετά τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ΚΔΔ.
- Ο έλεγχος υπολόγισε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ολόκληρο το ποσό των επίδικων αποδείξεων χωρίς να αφαιρέσει οπουδήποτε ποσό για δαπάνες.
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν του ιδιωτικού συμφωνητικού που είχε υπογράψει με την καταγγέλλουσα.
- Η αμοιβή του βάσει του προαναφερθέντος συμφωνητικού ορίστηκε στα 1.500,00€ + ΔΠΥ, με την αποπεράτωση του έργου, την οποία ποτέ δεν εισέπραξε. Το ποσό των είκοσι χιλιάδων ευρώ (20.000,00€) δεν αποτελεί εισόδημά του, αλλά χρήματα που διαχειρίστηκε και διένειμε για λογαριασμό της καταγγέλλουσας.
- Ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρουν ότι οι ισχυρισμοί του είναι αόριστοι και αναπόδεικτοι, καθώς δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς του, ο έλεγχος, που φέρει το βάρος της απόδειξης, παρέλειψε ως όφειλε να συμπληρώσει τις αποδείξεις, να διατάξει συμπληρωματικές αποδεικτικές διαδικασίες και απέρριψε με συνοπτικές διαδικασίες το αποδεικτικό μέρος της υπόθεσης και προχώρησε σε άδικο καταλογισμό με αποτέλεσμα την ανεπανόρθωτη ζημία σε βάρος του.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

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 οριζόμενων 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 ιδίου 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 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, 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 τεκμαρτών.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000:

«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 περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή ο προσφεύγων δηλώνει ως επάγγελμα ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ (πολιτικός μηχανικός).

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

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1058004/112/A0012/12.6.2007 έγγραφό του Υπ. Οικ/κων:

«Με το 1119/π.ε.2004/25.1.2006 έγγραφό του, το Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας διατυπώνει την άποψη ότι στην περίπτωση που δεν υπάρχουν φορολογικές παραβάσεις, τα έσοδα που δεν δικαιολογούνται από εμφανείς πηγές (εισόδημα, δωρεές, δάνεια, κέρδη από λαχεία κ.λπ.) δεν αποτελούν εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 4 του ν.2238/1994, δεδομένου μάλιστα ότι η απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων ή η επαύξηση της περιουσίας ή η κατοχή αυτών δεν θεωρείται εισόδημα εκτός αν άλλως ορίζει ειδική διάταξη τυπικού νόμου.

Με βάση τα παραπάνω από την Υπηρεσία μας έγινε δεκτό με το 1010686/193/A0012/28.2.2006 έγγραφο ότι τα εισοδήματα που προέρχονται από αφανείς πηγές δεν μπορούν να θεωρηθούν εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 4 του ν.2238/1994 οπότε και δεν υπόκεινται σε φορολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο, το ποσό των 20.000,00€ που εισέπραξε ο προσφεύγων από την καταγγέλλουσα αποτελεί έσοδο του για υπηρεσίες που της παρείχε, ως επιβλέπων μηχανικώς, για την οργάνωση και διαχείριση ανέγερσης 1^{ου} ορόφου, επί της οδού

Επειδή, το υπ αριθμ. 1010686/193/A0012/28.2.2006 έγγραφο του Υπ. Οικ/κων που επικαλείται ο προσφεύγων, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη στην υπό κρίση προσφυγή καθόσον οι παραδοχές του ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την από 16.03.2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Έκτακτης Εισφοράς της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ , ο έλεγχος διενεργήθηκε σε συνέχεια της από/08.05.2015 καταγγελία της η οποία κατατέθηκε στον οικονομικό εισαγγελέα και διαβιβάστηκε με το υπ αριθμ./10.8.2015 έγγραφο στην Δ.Ο.Υ

Επειδή από τον έλεγχο τόσο των βιβλίων και στοιχείων όσο και της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, του προσφεύγοντος, προέκυψε ότι δεν έχει συμπεριλάβει σε αυτά σε αυτά αμοιβές οι οποίες του κατεβλήθησαν από την καταγγέλλουσα ύψους 20.000,00€ .

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 09/02/2016 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ ο προσφεύγων έχει υποπέσει για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, σε δύο (2) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας 15.000,00€ και 5.000,00€, για υπηρεσίες που παρείχε ως επιτηδευματίας .

Επειδή, για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ./2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 5.000,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 13 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις του ΚΒΣ είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη και επηρεάζει το κύρος των βιβλίων του προσφεύγοντος, τα οποία για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010 κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν2238/94, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ιδίου νόμου και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16.03.2016 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της ελέγκτριας της ΔΟΥ επί της οποίας εδράζεται οι προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (...../2016), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς την ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α

Επειδή, δεδομένου ότι ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ανακριβή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, ορθώς προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές σύμφωνα με τις διατάξεις του διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2589/200, στο ποσό των 54.677,70€.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16.3.2016 έκθεση επανελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. (Ν. 2859/00) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./13.4.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

1)ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2010
Διαφορά φόρου	2.699,18 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.239,02 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	658,12 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.596,32 €

2)ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1 - 31/12/2010
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	5.531,55 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.637,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.169,41 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).