



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 29/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4844

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 3/08/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ.:....., κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων :

i. Της με αριθμό/02.07.2015 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 47.886,22 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 57.463,46 €, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

ii. Της με αριθμό/02.07.2015 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 19.873,52 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 23.848,22 €, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.).

iii. Της με αριθμό/02.07.2015 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 21.334,88 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 25.601,85 € στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό &/02.07.2015 οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, με τις οποίες καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 & ν. 2238/1994, για τις διαχειριστικές περιόδους από 1/01/2009 μέχρι 31/12/2009, και από 1/01/2010 μέχρι 31/12/2010, και τη με αριθμό/02.07.2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 2/07/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 18/12/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 3/08/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ.: και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Περιγραφή προσβαλλόμενων πράξεων

- i. Με τη με αριθμό/02.07.2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 47.886,22 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 57.463,46 €, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).
- ii. Με τη με αριθμό/02.07.2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 19.873,52 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 23.848,22 €, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.).
- iii. Με τη με αριθμό/02.07.2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 21.334,88 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 25.601,85 € στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης για τα οικ. έτη : 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2009–31/12/2009) & 2011(διαχειριστική περίοδος 01/01/2010–31/12/2010), κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ. (όπως ισχύει για έκαστο ελεγχόμενο οικον. έτος) και ως προς τη φορολογία εισοδήματος τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα & καθαρά κέρδη) αυτής προσδιορίστηκαν εξολογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 32 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) όπως ισχύουν για έκαστο ελεγχόμενο οικον. έτος, ως δε προς το ΦΠΑ οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης 2/07/2015 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 & 68 του ν. 2238/1994 (Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 & ΠΟΛ. 1081/2005 και της με ημερομηνία θεώρησης 2/07/2015 έκθεσης τακτικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του ν.1642/1986 και ν.2859/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, που συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ./20-01-2015 εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

Η με αριθμό/20-1-2015 εντολή επιτόπιου μερικού ελέγχου για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238/1994 στο εισόδημα και του ν. 2859/2000 στο Φ.Π.Α., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών για τα οικ. έτη από 2001 έως και 2011 (χρήσεις από 2000 έως και 2010) συνεπεία: **α)** της από 6/06/2014 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, και η οποία διεβιβάσθη στην ως άνω Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτ./19-06-2014 έγγραφο και **β)** του από 6/06/2014 Πληροφοριακού Δελτίου Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος, των ιδίων ως άνω ελεγκτών της ίδιας ως άνω υπηρεσίας, το οποίο διεβιβάσθη στην ως άνω Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτ./19-06-2014 έγγραφο, οι οποίες επισυνάπτονται στην ως άνω με ημερομηνία θεώρησης 2/07/2015 έκθεση ελέγχου και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα αυτής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων Πράξεων , προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο :

- Επειδή ασκεί τη δραστηριότητα του Δικηγόρου (ελευθέριο επάγγελμα) δεν υπάγεται στις διατάξεις των άρθρων 30, 32 του ν. 2238/1994 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού καθώς και στον ειδικό πίνακα συντελεστών καθαρού κέρδους στον οποίο δεν υπάγονται οι δικηγόροι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 &4 του άρθρου 50 του ν. 2238/1994 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 ακαθαρίστων 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 διατίθενται, 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...»

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

Από τα ως άνω συνάγεται σαφώς ότι το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, προσδιορίζονται τεκμαρτως (εξωλογιστικώς) αν τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο υπόχρεος κριθούν ανακριβή από τον έλεγχο. Οι (τεκμαρτές) ακαθάριστες αμοιβές προκύπτουν αφού ληφθούν υπόψη διάφοροι προσδιοριστικοί παράγοντες και μετά την τυχόν αναμόρφωση με βάση πάντοτε την αιτιολογημένη κρίση του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ.. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού. Τέλος για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.2238/94, επί των ακαθαρίστων εσόδων του υπόχρεου. Συνεπώς το άρθρο 32 τυγχάνει εφαρμογής και στους ελεύθερους επαγγελματίες για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών.

Επειδή, οι συντελεστές καθαρών αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών που εφαρμόζονται σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίστηκε με τη με αριθμό Ε.16832/ΠΟΛ.371/29-12-1987 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Στον ως άνω πίνακα περιλαμβάνεται το επάγγελμα του Δικηγόρου και ο προβλεπόμενος συντελεστής(%) είναι 50.

Κατά τον τεκμαρτό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της προσφεύγουσας εφαρμόστηκε ο ως άνω προβλεπόμενος συντελεστής 50 (%).

Επειδή, στη με ημερομηνία θεώρησης 2/07/2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 & 68 του ν. 2238/1994 (Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 & ΠΟΛ. 1081/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, αναφέρονται όλες οι διατάξεις δυνάμει των οποίων έχει γίνει ο εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος της προσφεύγουσας, από τη συνδυαστική εφαρμογή των οποίων της καταλογίστηκαν τα ως άνω ποσά. Συγκεκριμένα στο Κεφάλαιο 11. «Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων» στις σελ. 75, 79, 83, 87, 91, 95, 98-99, 102-103, 105, 106, 114, της ως άνω έκθεσης ελέγχου για κάθε διαχειριστική περίοδο, μνημονεύεται ρητά ότι « ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη : α)β)... ε) τις διατάξεις των άρθρων 32 και 50 του ν. 2238/94 και στ) το συντελεστή 50% στο Επάγγελμα Δικηγόρος.

Επομένως οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 2/07/2015 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 & 68 του ν. 2238/1994 (Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 & ΠΟΛ. 1081/2005 και στη με ημερομηνία θεώρησης 2/07/2015 έκθεσης τακτικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του ν.2859/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 3/08/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ. :, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υποχρέου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Φόρος Εισοδήματος

i. Οικ. έτος 2010 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009-31/12/2009):

Διαφορά Φόρου	47.886,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	57.463,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	105.349,68 €

ii. Οικ. έτος 2011 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010-31/12/2010):

Διαφορά Φόρου	19.873,52 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	23.848,22 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.721,74 €

B. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010-31/12/2010:

Διαφορά φόρου (Φ.Π.Α.)	21.334,88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	25.601,85 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.936,73 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.
ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της 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).