



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 518

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 17.01.2019

Αριθμός απόφασης: 278

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 19.09.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ, επάγγελμα ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ουρολογίας, κατοίκου Ν. Αττικής οδός και αρ....., Τ.Κ κατά της υπ. Αρ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2013(Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2013(Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-09-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ. αρ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2013 (Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012) καταλογίστηκε Φόρος Εισοδήματος ποσόν 11.626,07 ευρώ πλέον τόκος εκπρόθεσμης καταβολής ποσόν 4.667,87 ευρώ, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ποσόν 2.906,52 ευρώ, εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 1.030,86 ευρώ ήτοι **συνολικό ποσόν 20.232,57 ευρώ.**

Ύστερα από την υπ.αρ...../2017 εντολή μερικού φορολογικού έλεγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διενεργήθηκε έλεγχος και **ζητήθηκε** από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.

Ο προσφεύγων όπως προκύπτει από την από 13-07-2018 έκθεση μερικού έλεγχου **προσκόμισε στον έλεγχο τα παρακάτω τηρούμενα βιβλία ήτοι:**

α) την Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων (αρ.θεωρ...../2011),

β) **το Βιβλίο επίσκεψης ασθενών(αρ.θεωρ...../2012) που τηρείται στο Ιατρείο του στην οδό και στον Ν. Αττικής, για καταχωρήσεις που αφορούν το διάστημα από 13.03.2012 και ύστερα, και**

γ) **το Βιβλίο επίσκεψης ασθενών(αρ.θεωρ...../2012) που τηρείται στο Ιατρείο του στην οδό αρ. στο Ν. Αττικής.**

Επίσης από την έκθεση μερικού έλεγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων προσκόμισε και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων και δαπανών που αφορούσαν την ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση.

Ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε στον έλεγχο το Βιβλίο επίσκεψης ασθενών (αρ.θεωρ...../2010) για καταχωρήσεις που αφορούσαν το διάστημα από 01.01.2012 έως 12.03.2012 στο Ιατρείο του στην οδό και στον Ν. Αττικής, λόγω απώλειας του. Ο προσφεύγων

δήλωσε την απώλεια του εν λόγω πρόσθετου βιβλίου ασθενών και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού επιβλήθηκε πρόστιμο για μη διαφύλαξη.

Ο έλεγχος, ύστερα από την μη προσκόμιση του Βιβλίου επίσκεψης ασθενών με αρ.θεωρ...../2010 για καταχωρήσεις που αφορούσαν το διάστημα από 01.01.2012 έως 12.03.2012, έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τις καθαρές αμοιβές τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.3 και 4 του άρθρου 50 του ν.2238/1994 ήτοι με την εφαρμογή ΣΚΚ 75% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων (ακαθάριστα έσοδα όπως προκύπτουν από την Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων) στο ποσόν των 131.940,59 ευρώ (175.920,78 x 75%). Ο έλεγχος δεν προσδιόρισε τεκμαρτά τις ακαθάριστες αμοιβές του προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 50 του ιδίου νόμου, ήτοι δέχθηκε ως ακαθάριστες αμοιβές τις δηλωθείσες.

Επίσης, ο έλεγχος προσδιόρισε το αποτέλεσμα(καθαρό κέρδος) και με τον λογιστικό τρόπο στο ποσόν των 122.458,84 ευρώ, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 16.354,33 ευρώ..

Επειδή τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη που προέκυψαν από τον λογιστικό προσδιορισμό ,ο έλεγχος έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ήτοι 131.940,59 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1.Περι της αποδιδόμενης ανακρίβειας των βιβλίων του για την χρήση 2012, λανθασμένη εφαρμογή νόμου και νομολογίας. Έλλειψη αιτιολογίας-αοριστία Σημειώματος Διαπιστώσεων Έλεγχου.
2. Περί της απόρριψης δαπανών ως μη παραγωγικών. Έλλειψη αιτιολογίας-αοριστία Σημειώματος Διαπιστώσεων Έλεγχου.

Επειδή με το άρθ. 30 του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

Άρθρο 30. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

1)[.....] 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.[.....]

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

α)β).....γ).....δ)..... 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,"

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό 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.

.....

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α).....

β) Μη έκδοσης η ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων τουλάχιστον για τρεις(3) συναλλαγές στην ίδια χρήση που διαπιστώνεται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης η ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου 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."

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 48 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού[.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

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 υποχρέου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 τεκμαρτώως.

2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτά, 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. [.....]

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης αριθμός 1102/2017 ΣτΕ (Τμήμα Β) κρίθηκε ότι:

9.«Επειδή,[.....] Εξ άλλου, στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει, συναφώς, κριθεί, καθ' ερμηνεία ομοίων διατάξεων(του ν.δ.3323/1955 και του π.δ.99/1977),**ότι ο λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως η εκδόσεως ορισμένων βιβλίων η στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός, κατά την αιτιολογημένη σχετική ουσιαστική κρίση του διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 3277/2010,63-7/2000,2186-7/1996,3692/1994,πρβλ.και Στε 2644/1988) από τα λοιπά βιβλία και στοιχεία**.Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, το κρίσιμο εν προκειμένω ως άνω ειδικότερο ζήτημα, της δυνατότητας, δηλαδή ,κατά τον νόμο, επί ελλείψεως βιβλίου ελεγχόμενης επιχειρήσεως, να διενεργηθούν οι ελεγκτικές των αποτελεσμάτων της επαληθεύσεις, όχι απλώς από τα λοιπά βιβλία και στοιχεία αυτής, αλλά δια της συνεκτιμήσεως των λοιπών αυτών βιβλίων και στοιχείων της με εκείνα τρίτης επιχειρήσεως, εις χείρας της οποίας βρίσκονται κατά νομον αγαθά τινά αυτής[.....]**εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρεί τότε μόνον όταν οι ανακρίβειες η ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων καθιστούν απολύτως αδύνατες τις ελεγκτικές**

επαληθεύσεις.[.....]»

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση έλεγχου, **ο προσφεύγων, θεώρησε** στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 10 του Π.Δ.186/1992(ΚΒΣ), **πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών** για καταχωρήσεις ασθενών στο ιατρείο του επί της οδού και N. Αττικής με αρ. θεώρησης/2010 και αρ. θεώρησης/2012 καθώς και πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών για καταχωρήσεις ασθενών στο ιατρείο του επί της οδού N. Αττικής με αρ. θεωρ...../2012, **συνεπώς κατ αρχήν τηρούσε το προβλεπόμενο πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών κατά την ελεγχόμενη διαχ. περίοδο έτους 2012. Ο προσφεύγων λόγω απώλειας, δεν επέδειξε στον έλεγχο το πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών για καταχωρήσεις ασθενών** στο ιατρείο του επί της οδού και N. Αττικής με αρ. θεώρησης/2010 **που αφορούσε καταχωρήσεις επίσκεψης ασθενών για το χρονικό διάστημα από 01.01.2012 έως 12.03.2012.** Επίσης ο προσφεύγων είχε δηλώσει την απώλεια του εν λόγω βιβλίου και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο του Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρεπείας του ανθρώπου(άρθρο 2 παρ.1 του Συντάγματος),του κράτους δικαίου(άρθρου 25 παρ.1 εδ. α' του Συντάγματος),της αναλογικότητας(άρθρου 25 παρ.1 εδ. δ' του Συντάγματος) του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της ΕΣΔΔ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, **το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση(ΣτΕ 1895/2018 σκέψη 6.)**

Επειδή, στην από 13.07.2018 έκθεση έλεγχου **δεν αναφέρεται κανένα έγγραφο** στοιχείο(π.χ. διαπιστωθείσα παράβαση μη έκδοσης Α.Π.Υ. η οποιοδήποτε άλλο έγγραφο) από το οποίο να προκύπτει ότι ο προσφεύγων για το διάστημα 01.01.2012 έως 12.03.2012, παρείχε τις υπηρεσίες του σε πελάτες του (ασθενείς) πέραν εκείνων των πελατών(ασθενών) για τους οποίους έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες Α.Π.Υ. για το εν

λόγω χρονικό διάστημα. Επίσης δεν αναφέρονται παραβάσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012.

Συνεπώς πρέπει να γίνει δεκτό, ότι η μη επίδειξη στον έλεγχο του βιβλίου επίσκεψης ασθενών για καταχωρήσεις που αφορούν το ανωτέρω χρονικό διάστημα (01.01.2012-12.03.2012) για το οποίο διάστημα έχουν εκδοθεί Α.Π.Υ. και έχουν δηλωθεί, δεν επηρεάζει το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων ώστε να συνεπάγεται εξωλογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος(καθαρού κέρδους).

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30 ΠΔ 186/1992, και προσδιόρισε εξωλογιστικά (Σ.Κ.Κ. 75%) το αποτέλεσμα (καθαρό κέρδος) επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, χωρίς να προσδιορίσει τεκμαρτά τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν.2238/1994 αποδέχθηκε ως ακαθάριστα έσοδα διαχ. χρήσης 01.01.2012-31.12.2012, τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων. Επίσης ο έλεγχος όπως προκύπτει από την από 13.07.2018 έκθεση έλεγχου προσδιόρισε το αποτέλεσμα(καθαρό κέρδος) και με τον λογιστικό τρόπο με την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

Συνεπώς είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος και πρέπει να γίνει δεκτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος κέρδους.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΚΑΤΑΛΟΓΕΙΣΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Επειδή, στην από 13-07-2018 έκθεση μερικού έλεγχου δεν αναφέρεται εάν τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Τιμ..... &) των εν λόγω αγαθών δεν αναγράφουν ως τόπο παράδοσης την διεύθυνση της επαγγελματικής στέγης-ιατρείο (εν προκειμένω οδός και Ν. Αττικής) ούτε προκύπτει εάν από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πράγματι τα εν λόγω αγαθά δεν βρίσκονται στην επαγγελματική στέγη του προσφεύγοντα, ώστε να θεωρηθεί ότι δεν εξυπηρετούν τους σκοπούς της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Συνεπώς, επειδή δεν αιτιολογείται επαρκώς από τον έλεγχο η απόρριψη των δαπανών πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα εν λόγω αγαθά που αγορασθήκαν με τα τιμ. & συνολικής αξίας 2.382,84 ευρώ, χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες άσκησης του επαγγέλματος του προσφεύγοντα και αποτελούν επιχειρηματικές

δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:[.....]

4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου,

β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,

γ) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα."

Επειδή, από την έκθεση έλεγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη χρήση καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία (εσόδων- εξόδων) ως δαπάνη αποσβέσεις παγίων ποσόν ύψους 14.181,91 ευρώ χωρίς να προκύπτει ούτε από το βιβλίο εσόδων-εξόδων, ούτε από οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο, τα στοιχεία των παγίων (αξία κτήσης, χρόνος κτήσης, συντελεστής απόσβεσης) επί των οποίων υπολογίστηκαν οι αποσβέσεις, αλλά ούτε στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να εξάγεται το ύψος του ποσού των αποσβέσεων παγίων.

Συνεπώς πρέπει να γίνει δεκτό ότι ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσόν των 14.181,91 ευρώ ως λογιστική διαφορά.

Ύστερα από τα ανωτέρω κάνουμε δεκτό τον λογιστικό τρόπο προσδιορισμού του αποτελέσματος (καθαρού κέρδους) από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ως εξής:

Προσδιορισμός Φορολογητέου εισοδήματος

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Έλεγχου (Εξωλογιστικώς – Σ.Κ.Κ. 75%)	Βάσει παρούσας απόφασης
Ακαθάριστα έσοδα	175.920,78	175.920,78	175.920,78
Δαπάνες	73.115,44	-----	73.115,44
Καθαρό Κέρδος	102.805,34	-----	102.805,34
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	3.299,17	-----	3.299,17

Πλέον: Λογιστικές διαφορές έλεγχου.	-----	-----	14.181,91
Φορολογητέο Καθαρό Κέρδος	106.104,51	131.940,59	120.286,42

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1003/2018** **ορίζεται ότι:**
ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου».

Σε συνέχεια του [Γ.Δ.Φ.Δ.1192248 ΕΞ 2017](#) εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του [άρθρου 49](#) του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Α' 201) «Μέτρα θεραπείας ατόμων που απαλλάσσονται από τη ποινή λόγω ψυχικής ή διανοητικής διαταραχής και άλλες διατάξεις», παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) τροποποιείται η [παράγραφος 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν.3986/2011 ορίζεται ότι:

1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015.
2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή

σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε..

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος & εισφοράς αλληλεγγύης (του υπόχρεου) βάσει της παρούσας απόφασης.

Άρθρο 9 Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 38 παρ. του Ν.4024/2011 και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο.

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει παρούσας απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	106.104,51	120.286,42	14.181,91
Φόρος κλίμακας υπόχρεου	34.787,03	41.148,89	6.361,86
Μειώσεις φόρου	992,17	992,17	0,00
Κύριος Φόρος που αναλογεί	33.774,86	40.156,72	6.381,86
Φόρος που παρακρατήθηκε κλπ	8.434,10	8.434,10	0,00
Κύριος Φόρος	25.340,76	31.722,62	6.381,86
Προκαταβολή Φόρου	12.323,19	12.323,19	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ Φ.Ε.	37.663,95	44.045,81	6.381,86
Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης παρ.1β άρθρο 58 ν.4174/2013 (ΚΦΔ) 6.381,86 X 25%			1.595,46
Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής Άρθρο 53 ν.4174/2013 (από 01.01.2014 έως ημερομηνία έκδοσης παρούσης απόφασης) 6.381,86 x 0,73% x 61 μήνες			2.841,84
Εισφορά Αλληλεγγύης	4.250,69	5.171,46	920,77
Τέλος Επιτηδεύματος	900,00	900,00	0,00

Συνολικό ποσόν οφειλής	42.814,64	54.554,57	11.739,93
-------------------------------	-----------	-----------	------------------

Ο ελεγχόμενος όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο taxis (Κωδικοί –ποσά δήλωσης και εκκαθαριστικό σημείωμα) **δηλώνει αριθμό τέκνων** του πίνακα 9 περ.1, **δυο(2)**.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας του άρθρου 1 του ν.2523/1997 ανέρχεται στο ποσόν 5.743,67 ευρώ.(6.381,86 χ90% (ήτοι 1,5% χ 60 μήνες 01.07.2013-13.07.2018)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 19.9.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ ΑΦΜ, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Φόρος Εισοδήματος	Συν ποσόν	6.381,86 ευρώ
Πρόστιμο υποβολής ανακριβούς δήλωσης άρθ. 58 Ν.4174/2013	Συν. ποσόν	1.595,46 ευρώ.
Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής	αρθ. 53 Ν.4174/2013	Συν. ποσόν 2.841,84 ευρώ.
Ειδική εισφορά Αλληλεγγύης	αρθ. 29 Ν.3986/2011	Συν. ποσόν 920,77 ευρώ
<u>Συνολικό ποσόν οφειλής</u>		<u>11.739,93 ευρώ</u>

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.