



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 550

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 13/05/2019

Αριθμός απόφασης:1418

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 28/01/2019 και αριθ. πρωτ..... ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.Μ.ΕΠ:

α. Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικό 01.01.2012 – 31.12.2012), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 72.488,24 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 67.993,97 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 140.482,21 Ευρώ.

β. Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικό 01.01.2012 – 31.12.2012), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά εισφοράς ύψους 7.230,86 Ευρώ.

γ. Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 2012 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβάλλονται πρόστιμα ύψους 200,00 Ευρώ, 1.866,67 Ευρώ, 200,00 Ευρώ, 200,00 Ευρώ και 12.687,50 Ευρώ, ήτοι συνολικού ύψους 15.154,17 Ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.Μ.Ε.Π.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/01/2019 και αριθ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του του, κατοίκου, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου φορολογίας εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, βάσει της με αριθ./.../...../2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94, με βάση τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου με τα τραπεζικά δεδομένα που περιλαμβάνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της ΑΑΔΕ.

Επίσης διενεργήθηκε λογιστικός έλεγχος βιβλίων και στοιχείων, τα οποία από τον έλεγχο κρίθηκαν ανακριβή λόγω της διαπίστωσης παραβάσεων του ΚΒΣ, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με την προσθήκη των αποκρυβέντων κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.2238/1994, τα δε καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν με πολλαπλασιασμό των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων με τον ΜΣΚΚ του επαγγέλματος των πινάκων <<Οδοντίατροι με βοηθητικό προσωπικό 45% >>, προσαυξημένος κατά 40%, ήτοι 63%, κατά τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 30 ν.2238/94

Το φορολογητέο εισόδημα προσαυξήθηκε και με εισόδημα των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/94 από πρωτογενείς καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν .

Μετά τη σύνταξη της από 27/12/2018 σχετικής έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε για το διαχειριστικό έτος 2012 διαφορά εισοδήματος βάσει των Γενικών διατάξεων, ποσού 158.266,84 ευρώ και καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος 72.488,24 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος(με την ευνοϊκότερη διάταξη) 67.993,97 ευρώ, ήτοι σύνολο 140.482,21 ευρώ.

Επίσης, καταλογίστηκε εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 7.230,86 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη έκδοση της εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ελεγχομένων πιστώσεων, οι οποίες πλήρως αποδεικνύεται ότι αφορούν αποκλειστικώς σε έτερο συνδικαιούχο του κοινού λογαριασμού.

..... Στην υπό κρίση περίπτωση, σχετικά με τις πιστώσεις με α.α. 17, 35, 39, 41, 42, 43, 59, 77, 89, 92 και 93, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, κοινό με τον αδερφό μου,, και τη μητέρα μου,, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζω και επικαλούμαι εκ νέου ενώπιον της Διευθύνσεώς Σας αντίγραφα των οικείων τραπεζικών παραστατικών (ΣΧΕΤ. 1 – 10), εκ των οποίων πλήρως αποδεικνύεται, διά της σχετικής υπογραφής, που φέρουν αυτά, αλλά και της αναφοράς του ονόματος του καταθέτη, ότι καταθέτης στο σύνολο αυτών υπήρξε ο συνδικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού και αδερφός μου,, ήτοι, συνακόλουθα, οι ως άνω πιστώσεις ουδόλως με αφορούν ατομικώς.

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων, που προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής μου δραστηριότητας.

.....

Στην υπό κρίση περίπτωση, όσον αφορά στις πιστώσεις με α.α. 58 και 96, τούτες προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής μου δραστηριότητας, όλως εσφαλμένως, δε, απορρίπτεται ο σχετικός ισχυρισμός μου (βλ. σελ. 50 – 51 της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος), διότι πουθενά στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., στην οποία ρητώς προβλέπεται ότι λαμβάνονται υπ' όψιν τα ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχομένου, δεν τίθεται ως όρος ή προϋπόθεση οι οικείες πιστώσεις να αποτελούν μόνο ακέραια ποσά, κάτι, το οποίο, εάν επιθυμούσε να ισχύει απαρέγκλιτα, θα έσπευσε να αποτυπώσει ρητώς η εν λόγω εγκύκλιος.

Περαιτέρω, επικουρικώς προς τα διαλαμβανόμενα στον 2^ο Λόγο Προσφυγής μου, σχετικά με τις πιστώσεις με α.α. 17, 35, 39, 41, 42, 43, 59, 77, 89, 92 και 93, στον

υπ' αριθμ. λογαριασμό της, εάν δεν γίνουν δεκτοί οι προπαρατεθέντες υπό τον 2^ο Λόγο Προσφυγής μου ισχυρισμοί μου και, συνακόλουθα, τούτες εξακολουθούν να συνδέονται με το πρόσωπό μου, τότε πρέπει και αυτές να συγκριθούν με τα ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής μου δραστηριότητας (βλ. την ομοία αιτιολόγηση ετέρων πιστώσεων στη σελ. 50 της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος). Επιπλέον, όμως, εφ' όσον ο έλεγχος κατέληξε ότι υφίσταται δήθεν αποκρυβέν εισόδημα από την επαγγελματική μου δραστηριότητα λόγω της τοποθετήσεως εμφυτευμάτων, ύψους 50.750,00 Ευρώ, τότε το εν λόγω ποσό πρέπει να συσχετισθεί με τις φερόμενες ως αναιτιολόγητες καταθέσεις, που χαρακτηρίζονται ως δήθεν «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας», προκειμένου να αποφευχθεί το άτοπο και παράνομο αποτέλεσμα της διπλής φορολόγησεως των ιδίων ποσών. Με άλλα λόγια, εάν ήθελε θεωρηθεί ότι εκ της ως άνω τοποθετήσεως εμφυτευμάτων προέκυψαν δήθεν αποκρυβέντα έσοδα, τότε αυτά δεν μπορεί παρά να δικαιολογούν εν συνεχεία πραγματοποιηθείσες σε μετρητά χρήματα αντίστοιχες καταθέσεις, οι οποίες, σε μια τέτοια περίπτωση, επ' ουδενί δεν νομιμοποιείται να μου καταλογισθούν για δεύτερη φορά.

4^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη και εσφαλμένη επιμέτρηση του επιβληθέντος προστίμου.

.....

Ωστόσο, όπως προεκτέθηκε, εφαρμοστές εν προκειμένω τυγχάνουν, ως ευνοϊκότερες, οι διατάξεις του άρθρου 5§10 εδ. α' του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την επίμαχη χρήση 2012, με βάση τις οποίες, όπως είχαν ερμηνευθεί και με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1239/2002 του Υπουργείου Οικονομικών, σε περίπτωση καταλογισμού παραβάσεως μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων, κατά την οποία προκύπτει μεν το ύψος της συνολικής αποκρυβείσης αξίας, χωρίς όμως να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών και η αξία καθεμιάς από αυτές, δεν επιβάλλονται περισσότερα αυτοτελή πρόστιμα με την προβλεπόμενη Βάση Υπολογισμού, αλλά ένα ισόποσο της αποκρυβείσης αξίας, το οποίο, όμως, σε κάθε περίπτωση, δεν μπορεί να υπερβαίνει το δεκαπενταπλάσιο της Βάσεως Υπολογισμού.

Αφ' ης στιγμής, δε, η Βάση Υπολογισμού για βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ήταν 800,00 Ευρώ, το συνολικό πρόστιμο για την ως άνω περίπτωση θα έπρεπε να διαμορφωθεί σε 800,00 Ευρώ X 15 = 12.000,00 Ευρώ, το οποίο, εν συνεχεία, σύμφωνα με την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, θα έπρεπε να περιορισθεί στο 1/3, ήτοι στο ποσό των 4.000,00 Ευρώ.

ΥΠΟΜΝΗΜΑ

Από τον προσφεύγοντα υποβλήθηκε το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ/5-4-2019 Υπόμνημα, με το οποίο α) επικαλείται δείγμα υπογραφής του αδελφού του προς την και υπεύθυνη δήλωση του ιδίου, με την οποία επιβεβαιώνει ότι ο μοναδικός πραγματικός δικαιούχος του επίμαχου κοινού λογαριασμού είναι αυτός και β) ότι τυγχάνει παράνομη η εφαρμογή ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος, επικαλούμενος μεταξύ άλλων την απόφαση ΣΤΕ 1102/2017.

Α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 όπως ισχύουν κατά τον κρίσιμο χρόνο ορίζεται ότι:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως. 7 της παρ. 2 του άρθρου 4. "Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση."».

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 υπό τον τίτλο «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας», ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, α) με τις διατάξεις της παραγράφου 18 της εγκυκλίου διαταγής ΠΟΛ. 1033/2013 της Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με την Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων κοινών τραπεζικών λογαριασμών, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο>> και β) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 της εγκυκλίου διαταγής ΠΟΛ. 1228/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. προκύπτει ότι, η Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερώς επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

.....

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθρ. 28 και 64 ν. 4174/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως προσαύξησης περιουσίας ποσού 28.433,69 ευρώ(50%) από πιστώσεις συνολικού ποσού 56.867,38 ευρώ στον κοινό λογαριασμό της με αριθ. με τη μητέρα του και τον αδελφό του, διότι ο ίδιος συμπεριλήφθηκε

στον λογαριασμό μόνο για θέμα ασφάλειας, ενώ πραγματικός κύριος του λογαριασμού είναι ο αδελφός του

Προς απόδειξη του ισχυρισμού του, προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή τα σχετικά αποδεικτικά κατάθεσης των ποσών στην με α/α 1-10, στα οποία ως στοιχείο λογαριασμού εμφανίζεται μόνο το όνομα

Με το υποβληθέν υπόμνημα προσκόμισε δείγμα υπογραφής του αδελφού του προς την και υπεύθυνη δήλωση του ιδίου, με την οποία επιβεβαιώνει ότι ο μοναδικός πραγματικός δικαιούχος του επίμαχου λογαριασμού είναι αυτός.

Τα πιο πάνω στοιχεία κρίνονται πλήρως αποδεκτά για τον πραγματικό κύριο του επίμαχου λογαριασμού και ως εκ τούτου ποσό 28.433,69 ευρώ από καταθέσεις(πιστώσεις) στον κοινό λογαριασμό της με αριθ. με τη μητέρακαι τον αδελφό, δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα, αλλά είναι ποσό που ανήκει στον αδελφό του .

Προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή (πρωτογενείς καταθέσεις που δεν αιτιολογήθηκαν) κατ' έλεγχο 32.816,43 ευρώ.

Μείον ποσό που δικαιολογείται με την παρούσα απόφαση 28.433,69 ευρώ.

Ποσό που απομένει ως Προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή (παρ.3 άρθρου 48 ν.2238/94) ποσό 4.382,74 ευρώ.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση διαπιστώθηκε από τον έλεγχο απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων ύψους 50.750,00 ευρώ, ποσό μεγαλύτερο από την προσαύξηση λόγω μη δικαιολόγησης καταθέσεων 4.382,74 ευρώ, κρίνουμε ότι το ποσό των 4.382,74 ευρώ δεν αποτελεί κατάθεση από άγνωστη πηγή, αλλά ότι αυτό προέρχεται από την απόκρυψη των εσόδων από την επαγγελματική δραστηριότητας του προσφεύγοντα ως Οδοντιάτρου. Είναι επομένως ποσό που προέρχεται από γνωστή πηγή και φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος με την πρόσθεση αυτού στα ακαθάριστα έσοδα της δήλωσης.

Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΜΗ ΝΟΜΙΜΟΥ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (ΒΑΣΕΙ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ

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».

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.

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)** **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.

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) [16] 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) [16] 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου ΣΤ του ν.2238/1994 <<ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ>>:

άρθρο 50 : 1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτως.

2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διατίθενται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου.

3.....

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 [1].

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

.....

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32:

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά 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.»

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) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε).

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.)

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.

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, στη προκειμένη περίπτωση η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο ανακρίβεια ανάγεται σε απόκρυψη εσόδων ποσού 50.750,00 ευρώ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΠΥ) και σε ανακριβή καταχώρηση στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών, το δε ποσό της απόκρυψης εσόδων ύψους 50.750,00 ευρώ, είναι ιδιαίτερα υψηλό σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα που για τη χρήση 2012 ανέρχονται σε 159.055,00 ευρώ, ήτοι ποσοστό 31,90% αυτών ισχυρισμός του προσφεύγοντα να γίνει με λογιστικό τρόπο ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών, δεν γίνεται αποδεκτός και επομένως νόμιμα η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη σε 132.177,15 ευρώ.

Καθαρά κέρδη από την άσκηση του επαγγέλματος Οδοντιάτρου με βάση την παρούσα απόφαση 132.177,15 ευρώ

Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΓΙΑ ΤΗ ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΚΑΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΒΣ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' και ζ' του Ν. 4337/2015 ορίζονται τα ακόλουθα:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση για τη διαπιστωθείσα εκ μέρους του ελέγχου παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε 145 περιπτώσεις με προσδιορισθείσα αξία συναλλαγής 350,00€ ευρώ για κάθε περίπτωση, νόμιμα επεβλήθη πρόστιμο ίσο με το 25% της αξίας της συνολικής συναλλαγής, ήτοι 50.750,00€ χ 25%=12.687,50 ευρώ,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και αριθ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του του, κατοίκου, οδός αρ., με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧ/ΚΟ ΕΤΟΣ 1/1-31/12/2012:

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - Β. Από ακίνητα	59.260,83	407,40	63.998,66	407,40	4.737,83
Γ. Από κινητές αξίες			0,00	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις		-120.576,92	0,00	-120.576,92	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00		0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	0,00		0,00	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	6.726,74		138.903,89		132.177,15
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	65.987,57	-120.169,52	202.902,55	-120.169,52	136.914,98
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					0,00
Υπόλοιπο	65.987,57	-120.169,52	202.902,55	-120.169,52	136.914,98
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00				0,00
Άθροισμα	65.987,57	-120.169,52	202.902,55	-120.169,52	136.914,98
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	65.987,57	0,00	202.902,55	-120.169,52	136.914,98

2. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	65.987,57	202.902,55	136.914,98
	της συζύγου	0,00	-120.169,52	-120.169,52
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	2.120,28	59.974,59	57.854,31
Προκαταβολή φόρου		11.334,46	11.334,46	0,00
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.802,21	1.802,21	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		360,44	360,44	0,00

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		49.199,30	49.199,30
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.132,01	8.050,21	5.918,20
Τέλος Επιτηδεύματος	1.300,00	1.300,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	16.917,39	138.411,44
	για επιστροφή	0,00	0,00
			112.971,81

3. Εισφορά Αλληλεγγύης Ν.3986/2011

Εισόδημα ΔΕΔ για εισφορά 201.255,40

4.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ & ΤΟΚΩΝ

		Προσαύξηση ν.2523/97	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 48 μήνες Χ0,73%=35,04%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	Σύνολο νέων προστίμων	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	57.854,31	69.425,17	20.272,15	28.927,15	49.199,30	107.053,61
ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	5.918,20	0,00	0,00	0,00	0,00	5.918,20
ΣΥΝΟΛΑ	63.772,51	69.425,17	20.272,15	28.927,15	49.199,30	112.971,81

5.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΒΣ: Πρόστιμο 15.157,17

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.