



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24.01.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 221

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων,

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων,

Γ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων,

Δ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων,

Ε) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων,

ΣΤ) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων.
7. Το με αριθμό πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων (.....).
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 24.010,77 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 12.005,39 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.516,04 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **40.532,20 €**.
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 35.235,16 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 17.617,58 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.957,57 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **58.810,31 €**.
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εκροών ποσού 643,15 €, διαφορά φόρου εισροών ποσού 27,87 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 335,51 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **1.006,53 €**.
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εκροών ποσού 1.221,60 €, διαφορά φόρου εισροών ποσού 393,69 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 658,07 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **1.974,22 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 299,14 €.
- Με τη με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου αρχείου (βιβλίου) απογραφής (καταγραφής) και αποτίμησης (επιμέτρησης) αποθεμάτων, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 6 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.
- Με τη με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου αρχείου (βιβλίου) απογραφής (καταγραφής) και αποτίμησης (επιμέτρησης) αποθεμάτων, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 6 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόεντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών τηνκαι μετά από την προσκόμιση από τον προσφεύγοντα, με το με αριθμό πρωτ.υπόμνημά του συμπληρωματικών στοιχείων και συγκεκριμένα του μητρώου παγίων στοιχείων και των δικαιολογητικών στοιχείων εξόφλησης παραστατικών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, διαπιστώθηκε:

1. Ανακριβής μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις:

Για το φορολογικό έτος 2016 δεν έχουν εγγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης αποσβέσεις παγίων ποσού 4.901,09 € οι οποίες έχουν καταχωριστεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε3).

Για το φορολογικό έτος 2017 δεν έχουν εγγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης αποσβέσεις παγίων ποσού 4.743,59 € οι οποίες έχουν καταχωριστεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε3).

2. Ελλιπής τήρηση του αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων με συνέπεια την αδυναμία ελέγχου της αποτίμησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα δεν κατέστη δυνατή η επιβεβαίωση των τιμών κτήσης και των ποσοτήτων των καταγεγραμμένων αποθεμάτων εξαιτίας των ελλিপών περιγραφών τους, αγορές ειδών της 31/12/2016 τα οποία παρέλαβε η επιχείρηση στις 27/12/2016, συνολικής καθαρής αξίας 4.031,91 €, δεν απογράφονται συνολικά ή μερικά, δεν απογράφονται ημιτελή ή ημικατεργασμένα προϊόντα αν και η δραστηριότητα της επιχείρησης είναι μεταποιητική / παραγωγική. Τέλος, δεν διευκρινίστηκε αν η τηρούμενη μέθοδος αποτίμησης είναι ο μέσος σταθμικός όρος ή η μέθοδος FIFO.

3. Το με αριθμότιμολόγιο έκδοσηςκαι καθαρής αξίας 675,80 € δεν εξοφλήθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, δηλαδή με χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής.

4. Για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκαν αποκλίσεις μεταξύ των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ως εξής: Έσοδα βάσει δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος: 296.041,04 €, έσοδα βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων: 361.551,04 €, έσοδα βάσει δηλωθεισών εκροών Φ.Π.Α. : 366.641,04 €.

5. Μη προσκόμιση βεβαιώσεων του Ο.Α.Ε.Ε. για εισφορές ποσού 5.787,98 € για το έτος 2016 και ποσού 2.103,84 € για το έτος 2017.

6. Μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών ποσού 1.236,43 €.

Επιπλέον, από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα έτη 2016 και 2017 διαπιστώθηκε:

1. Η παράλειψη της καταχώρισης στον κωδικό 769 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (Ε1) ποσού 13.074,00 € στο έτος 2016 και ποσού 13.014,00 € στο έτος 2017, που αφορούν

δαπάνες για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία. Ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 787, ανάληψη κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο, ύψους 19.900,00 € και 30.000,00 € αντίστοιχα, για τα οποία δεν προσκόμισε στον έλεγχο Κατάσταση Ανάλυσης Κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

2. Παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από κεφάλαιο ποσού 12,50 €, το οποίο αφορά μέρος μετοχών προ φόρων, στο φορολογικό έτος 2016.

3. Παράλειψη δήλωσης ετήσιου εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων ύψους 3.769,09 € (3% επί της αντικειμενικής αξίας) για τα έτη 2016 και 2017.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις και λαμβάνοντας υπόψη:

A. Τις διατάξεις των περ. α' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

B. Τις οδηγίες που έχουν δοθεί με τις Α.1008/27-01-2020 και Ε.2015/31-01-2020 Αποφάσεις.

Γ. Το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα για την σύνταξη της απογραφής ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της ορθότητας του κόστους πωληθέντων.

Δ. Τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες το εισόδημα των φυσικών προσώπων μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Ε. Το γεγονός ότι η επιχείρηση έχει περιορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλούμενων αγαθών και αμοιβών της είναι σχετικά σταθερές.

Ο έλεγχος ζήτησε τις προσφορές που έκανε η επιχείρηση σε πελάτες και ανέλαβε τις σχετικές εργασίες κατά την ελεγχόμενη περίοδο καθώς και το κοστολόγιο με βάση το οποίο τιμολογεί τα παραχθέντα προϊόντα (κατασκευές) και τις εν γένει υπηρεσίες της με σκοπό τον προσδιορισμό των εσόδων βάσει της τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

Καθώς η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν ανταποκρίθηκε με προσκόμιση των ανωτέρω ζητηθέντων και με δεδομένη την ανακρίβεια στον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων / παραχθέντων και του μικτού αποτελέσματος λόγω της ανακριβούς τήρησης του αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων και της μη τήρησης βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, ο έλεγχος προέβη σε αναζήτηση στοιχείων από ομοειδείς επιχειρήσεις με βάση το αντικείμενο δραστηριότητας, τον όγκο εργασιών, τον χρόνο ελέγχου, τα έτη λειτουργίας, τον τρόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας και το απασχολούμενο προσωπικό προκειμένου να προσδιορίσει το περιθώριο μικτού κέρδους της οντότητας.

Αντλήθηκαν στοιχεία από δύο (2) επιχειρήσεις με το ίδιο ή παρεμφερές αντικείμενο, στον ίδιο τόπο λειτουργίας (.....), με σχετικά ίδια έτη λειτουργίας (όσον αφορά την αποκτηθείσα εμπειρία αγοράς και πελατεία), με υποχρέωση τήρησης απογραφής, με σχετικά ίδιο όγκο εργασιών και αριθμό απασχολούμενων (εντάσσονται στην κατηγορία της πολύ μικρής επιχείρησης).

Από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και το κόστος πωληθέντων των εν λόγω επιχειρήσεων προέκυψε για το έτος 2016 Μ.Ο. περιθωρίου κέρδους 41,07% και για το έτος 2017 Μ.Ο. 32,86%, ως κάτωθι:

	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α			ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β			Μ.Ο.
	ΑΚΑΘ.ΕΣΟΔΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘ.	ΠΕΡΙΘ.Μ.Κ.	ΑΚΑΘ.ΕΣΟΔΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘ.	ΠΕΡΙΘ.Μ.Κ.	
2016	361.486,46	212.037,27	41,34%	444.380,22	263.078,53	40,80%	41,07%
2017	433.260,89	246.172,31	43,18%	287.878,45	222.971,03	22,55%	32,86%

Εναλλακτικά και προκειμένου να διερευνηθεί περαιτέρω εάν το παραπάνω περιθώριο κέρδους που προέκυψε ως Μ.Ο. εφαρμόζεται και σε μεγαλύτερου μεγέθους επιχειρήσεις, ο έλεγχος εντόπισε και τρίτη επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας και διαπίστωσε ότι δεν υφίστανται ουσιαστικές αποκλίσεις στο περιθώριο μικτού κέρδους.

Ο συντελεστής μικτού κέρδους επί πωλήσεων, της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, το φορολογικό έτος 2016 ήταν 21,96% και το έτος 2017 ήταν 7,31%.

Στη συνέχεια ο έλεγχος χρησιμοποίησε το περιθώριο μικτού κέρδους των ομοειδών επιχειρήσεων, ήτοι 41% για το έτος 2016 και 32% για το έτος 2017, για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, ως εξής:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων

2016: $1 - 0,41 = 0,59$ ή 59%

2017: $1 - 0,32 = 0,68$ ή 68%

Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων επί ακαθάριστων εσόδων βάσει ελέγχου και της χρήσης της μεθόδου της αρχής των αναλογιών

Κόστος πωληθέντων 2016: $298.296,16 * 59\% = 175.994,73 \text{ €}$

Κόστος πωληθέντων 2017: $366.641,04 * 68\% = 249.315,91 \text{ €}$

Για το φορολογικό έτος 2017 λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό εσόδων, βάσει των δηλώσεων της προσφεύγουσας, ήτοι 366.641,04 €.

Προσδιορισμός μικτού αποτελέσματος

2016: $298.296,16 \text{ €} - 175.994,73 \text{ €} = 122.301,43 \text{ €}$

2017: $366.641,04 \text{ €} - 249.315,91 \text{ €} = 117.325,13 \text{ €}$

Ακολούθως, τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης διαμορφώθηκαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	298.296,16	298.296,16	-
Μείον: Κόστος πωληθέντων	226.792,56	175.994,73	50.797,83
Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης	71.503,60	122.301,43	50.797,83
Μείον: Δαπάνες χρήσης	57.753,28	57.753,28	-
Κέρδος	13.750,32	64.548,15	50.797,83
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	741,49	741,49	-
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		11.925,50	11.925,50
Καθαρό κέρδος	14.491,81	77.215,14	62.723,33

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	296.041,04	366.641,04	70.600,00
Μείον: Κόστος πωληθέντων	268.876,30	249.315,91	19.560,39
Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης	27.164,74	117.325,13	90.160,39
Μείον: Δαπάνες χρήσης	54.867,29	54.867,29	-
Κέρδος	-27.705,55	62.457,84	90.160,39
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	22.614,52	22.614,52	-
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		7.523,23	7.523,23
Καθαρό κέρδος	-5.088,03	92.595,59	97.683,62

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

Α. Εσφαλμένα και αναίτιολόγητα προέβη ο έλεγχος σε εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 28 του ν.4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ..

Β. Εσφαλμένη η εφαρμογή των ανωτέρω άρθρων.

Γ. Εσφαλμένη και αναίτιολόγητη η αναμόρφωση των καθαρών κερδών της ατομικής του επιχείρησης με την προσθήκη λογιστικών διαφορών (μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, μη αναγνωρισθείσες δαπάνες αποσβέσεων).

Δ. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν πρόσθεσε ως δαπάνη το ισόποσο του τεκμαρτού εισοδήματος από την ιδιοχρησιμοποίηση της επαγγελματικής στέγης.

Ε. Η Έκθεση Ελέγχου είναι πλημμελής ως αναίτιολόγητη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 64 του Κ.Φ.Δ. και 17 του ν.2690/1999.

1ος προβαλλόμενος λόγος – Αναίτιολόγητη η εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28, του ν.4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1293/2019**, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά: «... Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την **E.2015/2020**, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν 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.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα προέβη ο έλεγχος στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, από την με αριθμό ειδοποίησηςΠράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, η οποία εκδόθηκε κατόπιν -υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθμόδήλωσης φορολογίας εισοδήματος και βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου προκύπτουν τα παρακάτω στοιχεία για τις δαπάνες και το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων βάσει δήλωσης	25.749,93 €
Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία βάσει ελέγχου	13.074,00 €
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	15.478,40 €
Ανάλωση κεφαλαίου που δηλώθηκε	19.900,00 €

Επειδή, από την με αριθμό ειδοποίησηςΠράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, η οποία εκδόθηκε κατόπιν -υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθμόδήλωσης φορολογίας εισοδήματος και βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου προκύπτουν τα παρακάτω στοιχεία για τις δαπάνες και το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων βάσει δήλωσης	28.217,98 €
Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία βάσει ελέγχου	13.014,00 €
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	9,26 €
Ανάλωση κεφαλαίου που δηλώθηκε	30.000,00 €

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθά προέβη στην εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 28 του ν.4172/2013, διότι το δηλωθέν εισόδημά του δεν καλύπτει τις δαπάνες. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

2ος & 5ος προβαλλόμενος λόγος – Λανθασμένη η εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου & πλημμελής η έκθεση ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020, με θέμα: Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ (Α'170):

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από

επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1008/2020**, με θέμα: Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ 170 Α΄) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ..

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ., είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων είναι όλως εσφαλμένη καθώς επίσης ότι ο έλεγχος βασίστηκε σε δεδομένα τρίτων επιχειρήσεων για τις οποίες δεν αποδείχτηκε ότι μοιάζουν με τη δική του.

Επειδή, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των εσόδων μιας επιχείρησης με τον καθορισμό μιας αξιόπιστης αναλογίας (κυρίως του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους), η οποία βασίζεται στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, τα οποία προκύπτουν είτε από τα λογιστικά αρχεία ή και άλλα στοιχεία της επιχείρησης είτε από τρίτους π.χ. αντισυμβαλλόμενοι.

Η αναλογία αυτή εφαρμόζεται σε μια γνωστή εκ των προτέρων βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων).

Επειδή, εν προκειμένω, λόγω της μη τήρησης βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών και της ανακριβούς τήρησης του αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων, κρίθηκε ανακριβής ο προσδιορισμός του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους και του κόστους πωληθέντων.

Ο έλεγχος προέβη στην αναζήτηση στοιχείων από ομοειδείς επιχειρήσεις ως προς το περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφάρμοσε στα έσοδα της επιχείρησης για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων.

Επειδή, ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τις αναλογίες που προκύπτουν από ομοειδείς επιχειρήσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος χρησιμοποίησε το Μ.Ο. του περιθωρίου μικτού κέρδους τριών επιχειρήσεων με ίδιο ή παρεμφερές αντικείμενο δραστηριότητας, οι οποίες δραστηριοποιούνται στην ίδια γεωγραφική περιοχή με την προσφεύγουσα, με σχετικά ίδια έτη λειτουργίας με αυτήν, με υποχρέωση τήρησης απογραφής, με σχετικά ίδιο όγκο εργασιών (οι δύο εξ αυτών).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα από:

Α) τα φωτοτυπικά αντίγραφα του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων από 01/01/2016 – 31/12/2016 (σχετ. 10α) και από 01/01/2017 – 31/12/2017 (σχετ. 10β),

Β) τα φωτοτυπικά αντίγραφα των Ιδιωτικών Συμφωνητικών Υπεργολαβίας, έτους 2016, μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας(σχετ. 9α, 9β και 9γ),

Γ) τα φωτοτυπικά αντίγραφα των Καταστάσεων Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3), φορολογικών ετών 2016 και 2017 (σχετ. 4α και 4β) και την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, σύμφωνα με την οποία οι χονδρικές πωλήσεις της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ως ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων είναι 90,83% για το έτος 2016 και 97,48% για το έτος 2017 (σελ. 13).

Επειδή, από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι οι πωλήσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης αφορούν στο μεγαλύτερο μέρος τους πελάτες χονδρικής και υπεργολαβίες, γεγονός το οποίο υποδεικνύει χαμηλότερο περιθώριο μικτού κέρδους συγκριτικά με επιχειρήσεις που απευθύνονται σε ιδιώτες και δεν αναλαμβάνουν υπεργολαβίες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτουν στοιχεία των επιχειρήσεων που χρησιμοποίησε ο έλεγχος ως ομοειδείς καθώς και η αναλογία χονδρικών και λιανικών πωλήσεών τους. Το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό καθώς και αν αυτοί λειτουργούν κυρίως ως υπεργολάβοι ή όχι αποτελεί βασικό κριτήριο της εμπορικής πολιτικής μιας οντότητας, την οποία ο έλεγχος οφείλει να λαμβάνει υπόψη προκειμένου να εφαρμόσει αναλογίες που προκύπτουν από τα δεδομένα άλλων επιχειρήσεων.

Για τον σκοπό αυτό εστάλη από την υπηρεσία μας το με αριθμό πρωτ.αίτημα προς την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, για παροχή πληροφοριών σχετικά με τα ανωτέρω χαρακτηριστικά των ομοειδών επιχειρήσεων.

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ.έγγραφο της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων (ΔΕΔ) σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματός μας, μας γνωστοποιήθηκαν τα εξής:

Η επιχείρηση «Α» η οποία δήλωσε ακαθάριστα έσοδα για το έτος 2016, 361.486,46 € και το έτος 2017, 433.260,89 € πραγματοποίησε χονδρικές πωλήσεις (συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων από παροχή υπηρεσιών) σε ποσοστό 81,81% και 74,91% αντίστοιχα.

Η επιχείρηση «Β» η οποία δήλωσε ακαθάριστα έσοδα για το έτος 2016, 444.520,22 € και το έτος 2017, 287.585,50 € πραγματοποίησε χονδρικές πωλήσεις (συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων από παροχή υπηρεσιών) σε ποσοστό 97,95% και 98,51% αντίστοιχα.

Η επιχείρηση «Γ» η οποία δήλωσε ακαθάριστα έσοδα για το έτος 2016, 1.229.371,14 € και το έτος 2017, 2.876.680,10 € πραγματοποίησε χονδρικές πωλήσεις (συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων από παροχή υπηρεσιών) σε ποσοστό 79,77% και 96,48% αντίστοιχα.

Αναφορικά με το αν οι ομοειδείς επιχειρήσεις λειτουργούν ως υπεργολάβοι, μας γνωστοποιήθηκε ότι δεν υπάρχουν στοιχεία στον φάκελο που να υποδεικνύουν ότι ο έλεγχος διερεύνησε αυτό το γεγονός δεδομένου ότι ούτε και η προσφεύγουσα επιχείρηση επέδειξε ποτέ αυτή την πληροφορία.

Επειδή, η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής της αρχής των αναλογιών βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Για την επίτευξη της εφαρμογής των πλέον κατάλληλων ποσοστών, στην περίπτωση που χρησιμοποιούνται ποσοστά και δείκτες από τα δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, είναι δυνατή

η αναπροσαρμογή τους λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της κάθε επιχείρησης (Ε.2016/2020).

Επειδή, με την εφαρμογή του Μ.Ο. του περιθωρίου μικτού κέρδους των ανωτέρω επιχειρήσεων (41% για το έτος 2016 και 32% για το έτος 2017) στα δεδομένα της προσφεύγουσας, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσδιορίστηκε σε τιμές 25,9% και 25,3% αντίστοιχα, οι οποίες είναι υψηλότερες από εκείνες που είχαν οριστεί με τον πίνακα συντελεστών καθαρού κέρδους του άρθρου 32 του ν.2238/1994, αν και αφορούν έτη κατά τα οποία οι οικονομικές συνθήκες και η κατάσταση της οικοδομικής δραστηριότητας εν γένει ήταν ευνοϊκότερες.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τον πίνακα συντελεστών καθαρού κέρδους του άρθρου 32 του ν.2238/1994, ο οποίος μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο υποβοήθησης στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο Σ.Κ.Κ. για το εργαστήριο σιδηρών κατασκευών γενικά είναι 12% και για το εργαστήριο κατασκευών από αλουμίνιο γενικά είναι 14%.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη:

- το μικρό μέγεθος του δείγματος των επιχειρήσεων που χρησιμοποιήθηκαν ως ομοειδείς (τρεις επιχειρήσεις),
- τις διαφοροποιήσεις που εμφανίζουν ως προς την σύνθεση των πωλήσεών τους (χονδρική / λιανική),
- την μη παράθεση από τον έλεγχο συγκεντρωτικών στοιχείων του κλάδου (π.χ. κλαδική μελέτη)
- το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται και ως υπεργολάβος,
- το επίπεδο Σ.Κ.Κ. που προσδιορίστηκε με τον πίνακα του άρθρου 32 του ν.4172/1994 (12% – 14%) και είναι σημαντικά χαμηλότερο από το προσδιορισθέν από τον έλεγχο για την προσφεύγουσα (25,9% & 25,3%), αν και αφορούν έτη κατά τα οποία οι οικονομικές συνθήκες ήταν ευνοϊκότερες,
- την απουσία αιτιολόγησης της μεγάλης απόκλισης του περιθωρίου μικτού κέρδους (41% & 32%) όπως προσδιορίζεται από τον έλεγχο μεταξύ των δύο φορολογικών ετών 2016 και 2017,

ο συντελεστής μικτού κέρδους 32% που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2017, θεωρείται κατάλληλος για ολόκληρη την ελεγχόμενη περίοδο, σύμφωνα με όλα τα δεδομένα που προκύπτουν από τον φάκελο της υπόθεσης και τις οικονομικές συνθήκες κατά τα υπό κρίση έτη.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο – Λογιστικές διαφορές

Επειδή, στο άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013, περί εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

....»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται:

A) Φωτοτυπικό αντίγραφο της με αριθμό πρωτ.Βεβαίωσης του Ηλεκτρονικού Εθνικού Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (e-ΕΦΚΑ), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων ασφαλίστηκε και κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές για το έτος 2016 το ποσό των 3.698,04 €.

B) Φωτοτυπικό αντίγραφο της από Βεβαίωσης για Φορολογική Χρήση του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων κατέβαλε το έτος 2017 για ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ το ποσό των 2.103,84 €.

Γ) Φωτοτυπικό αντίγραφο των Κινήσεων Τρεχουσών Εισφορών έτους 2016.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις καταχωρημένες στα βιβλία δαπάνες ασφαλιστικών εισφορών ποσού 5.787,98 € για το έτος 2016 και ποσού 2.103,84 € έτους 2017 λόγω μη προσκόμισης των αντίστοιχων βεβαιώσεων. Μετά την προσκόμιση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, των ανωτέρω Βεβαιώσεων, γίνονται δεκτές οι δαπάνες ποσού 3.698,04 € για το έτος 2016 και ποσού 2.103,84 € για το έτος 2017.

Επειδή, αναφορικά με την δαπάνη ασφαλιστικών εισφορών (εργοδοτικών) ύψους 1.236,43 €, την οποία ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή ως μη καταβληθείσα.

Από την από Κατάσταση Κινήσεων Τρεχουσών Εισφορών (σχετ. 8) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέβαλε για το έτος 2016 το ποσό των 5.097,78 €

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λανθασμένου υπολογισμού των μη καταβληθεισών εισφορών, στο ποσό των 1.236,43 € αντί του ορθού ποσού ύψους 852,71 €, απορρίπτεται ως

αναπόδεικτος καθώς δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου διότι δεν προσκομίζονται οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης και ο τρόπος υπολογισμού του.

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 12 του άρθρου 3 του ν.4308/2014:

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένη”:

3.12.2 Εξυπακούεται ότι η καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων στο απλογραφικό σύστημα γίνεται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5, με τάξη, πληρότητα και ορθότητα. Ιδιαίτερα, καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του σχετικού παραστατικού της συναλλαγής ή του γεγονότος, με σύστημα που διασφαλίζει τη μοναδική σύνδεση, προς κάθε κατεύθυνση, μεταξύ συναλλαγής/γεγονότος – παραστατικού – εγγραφής (καταχώρηση).

Επειδή, οι δαπάνες ποσού 4.901,09 € για το έτος 2016 και ποσού 4.743,59 € έτους 2017 οι οποίες αφορούν αποσβέσεις παγίων, ορθά δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο καθώς δεν εγγράφονται στο βιβλίο απεικόνισης συναλλαγών των συγκεκριμένων περιόδων (βιβλίο εσόδων – εξόδων), βάσει των διατάξεων της περ. γ΄ του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο – τεκμαρτό εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση της επαγγελματικής στέγης – αναγνώριση δαπάνης

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013, περί εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

....η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν.4172/2013:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.»

Επειδή, η έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος βρίσκεται σε ακίνητο ιδιοκτησίας της με αριθμό παροχής ρεύματος Με βάση την εικόνα της στο Πληροφοριακό Σύστημα Ακινήτων της ΑΑΔΕ και τις υποβληθείσες Αναλυτικές Καταστάσεις για τα Μισθώματα Ακινήτων (Ε2) ετών 2016 και 2017, τεκμαίρεται από τον έλεγχο ότι τα κάτωθι ακίνητα ιδιοχρησιμοποιούνταν για τους σκοπούς της δραστηριότητας της.

α/α	Ακίνητα	Αντικειμενική Αξία	Εισόδημα 3% επί της αντικειμενικής αξίας
1	54.508,34	1.635,25
2	43.588,80	1.307,66
3	27.539,19	826,18
	Σύνολο εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση	125.636,33	3.769,09

Συνεπώς ο έλεγχος προσδιόρισε τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων για τα έτη 2016 και 2017 ύψους 3.769,09 €.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/23.3.2015 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ), με θέμα “Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013)”:

«Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 σε συνδυασμό και με το άρθρο 40 του ν.4172/2013, σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

.... Στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει στις παρακάτω περιπτώσεις (ενδεικτική απαρίθμηση):

ι. Κατά την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση της χρήσης γης ή ακινήτου μαζί με τα έπιπλα ή τα μηχανήματά του (εξοπλισμός), υπολογίζεται ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα που προκύπτει και από την εκμίσθωση των επίπλων ή μηχανημάτων.

.... Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του ν.4172/2013. Τονίζεται ότι για την ιδιοκατοίκηση ακινήτου δεν προκύπτει εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αλλά ετήσια αντικειμενική δαπάνη.

.... το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων,

ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ή του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.»

Επειδή, για τα φυσικά πρόσωπα και τις ατομικές επιχειρήσεις, το εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης, αποτελεί εισόδημα από ακίνητη περιουσία, σύμφωνα με το άρθρο 39§§1, 2 του ν. 4172/2013 και επομένως κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα αυτό προκειμένου να φορολογηθεί πρέπει να περιληφθεί στον πίνακα Δ2 “Εισόδημα από ακίνητη περιουσία” της δήλωσης Ε1, ενώ η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη πρέπει να περιληφθεί στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης, στα οποία περιλαμβάνεται και το αντίστοιχο του εξόδου ισόποσο τεκμαρτό έσοδο, ενώ το τελευταίο, προκειμένου να μην φορολογηθεί δύο φορές δύναται να περιλαμβάνεται στα αφορολόγητα έσοδα του πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης των κερδών.

Ως εκ τούτου, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου το οποίο χρησιμοποιείται από ατομική επιχείρηση, επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα του φυσικού προσώπου, δεδομένου ότι το έσοδο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40§4 του ν. 4172/2013, ενώ το αντίστοιχο τεκμαρτό έξοδο αφαιρείται από το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, προκειμένου δε να εκπέσει ως δαπάνη πρέπει να συντρέχουν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου, ήτοι να έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα αρχεία της επιχείρησης (βιβλία ή δήλωση Ε3) και να μην υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Συνεπώς η μη καταχώρηση του τεκμαρτού εξόδου από ιδιόχρηση ακινήτων, στερεί από την ατομική επιχείρηση του δικαιώματός της να εκπέσει τη δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα έσοδά της (.....).

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα τεκμαρτό εισόδημα από ακίνητη περιουσία ίσο με 3.769,09 € σε κάθε ένα από τα ελεγχόμενα έτη (2016 και 2017) χωρίς να αναγνωρίσει την έκπτωση της αντίστοιχης δαπάνης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι θα έπρεπε σε κάθε περίπτωση να αναγνωριστεί ισόποση έκπτωση δαπάνης και να υπάρξει ουδέτερο φορολογικό αποτέλεσμα.

Επειδή, ωστόσο, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 23), ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει την ιδιοχρησιμοποίηση του επίμαχου ακινήτου επί της οδούτο έντυπο Ε3.

Επειδή, προκύπτει ότι η σχετική τεκμαρτή δαπάνη δεν είχε δηλωθεί από τον προσφεύγοντα ούτε και στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία, συνεπάγεται ότι δεν πληρείτο η προϋπόθεση της περ. γ' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν του προσδιορισμού του περιθωρίου μικτού κέρδους στον συντελεστή 32% για το φορολογικό έτος 2016 και μετά την αποδοχή των ασφαλιστικών εισφορών ύψους 3.698,04

€ και 2.103,84 € για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης προσδιορίζονται ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Ακαθάριστα έσοδα	298.296,16	298.296,16	298.296,16
Μείον: Κόστος πωληθέντων	226.792,56	175.994,73	202.841,39
Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης	71.503,60	122.301,43	95.454,77
Μείον: Δαπάνες χρήσης	57.753,28	57.753,28	57.753,28
Κέρδος	13.750,32	64.548,15	37.701,49
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	741,49	741,49	741,49
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		11.925,50	8.227,46
Καθαρό κέρδος	14.491,81	77.215,14	46.670,44

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 2016	
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	46.670,44
Εισόδημα από ακίνητα	4.567,08
Μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα	12,65
	51.250,17

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Ακαθάριστα έσοδα	296.041,04	366.641,04	366.641,04
Μείον: Κόστος πωληθέντων	268.876,30	249.315,91	249.315,91
Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης	27.164,74	117.325,13	117.325,13
Μείον: Δαπάνες χρήσης	54.867,29	54.867,29	54.867,29
Κέρδος	-27.705,55	62.457,84	62.457,84
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	22.614,52	22.614,52	22.614,52
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		7.523,23	5.419,39
Καθαρό κέρδος	-5.088,03	92.595,59	90.491,75

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 2017	
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	90.491,75
Εισόδημα από ακίνητα	3.580,64
Μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα	9,26
	94.081,65

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και ειδικότερα:

Την τροποποίηση των:

- A) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων,
 Β) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων,

Την επικύρωση των:

Α) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων,

Β) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων

Γ) υπ' αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων

Δ) υπ' αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων

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

Φορολογικό έτος 2016

Α) υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	20.409,93	81.794,87	51.250,17	30.544,70
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	5.300,00	5.300,00	5.300,00	-
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	1.022,92	-	-	10.265,66
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	-	22.987,85	9.242,74	
Προκαταβολή φόρου	3.169,16	3.169,16	3.169,16	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	31,15	31,15	31,15	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ.	6,23	6,23	6,23	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		12.005,39	5.132,83	5.132,83
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	196,50	4.712,54	2.169,76	1.973,26
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.030,12	43.562,32	20.401,87	17.371,75

Β) υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών	293.953,46	296.688,76	296.688,76
Αξία φορολογητέων εισροών	252.370,22	252.254,12	252.254,12
Φόρος εκροών	69.573,91	70.217,06	70.217,06
Υπόλοιπο φόρου εισροών	69.573,91	69.546,04	69.546,04
Χρεωστικό υπόλοιπο		671,02	671,02
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		335,51	335,51
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.006,53	1.006,53

Γ) υπ' αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου

2.500,00 €

Φορολογικό έτος 2017

Α) υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	14.277,98	96.185,49	94.081,65	79.803,67
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	5.300,00	5.300,00	5.300,00	-
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	206,75	-	-	31.118,81
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	-	35.028,41	30.912,06	
Προκαταβολή φόρου	2.962,41	2.962,41	2.962,41	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		17.617,58	15.559,41	15.559,41
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	50,12	6.007,69	5.818,62	5.768,50
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.455,78	62.266,09	55.902,50	52.446,72

Β) υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών	358.474,54	363.564,54	363.564,54
Αξία φορολογητέων εισροών	278.899,31	277.258,95	277.258,95
Φόρος εκροών	86.033,89	87.255,49	87.255,49
Υπόλοιπο φόρου εισροών	87.273,86	86.880,17	86.880,17
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.239,97	940,83	940,83
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.316,15	1.316,15
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		658,07	658,07
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.974,22	1.974,22
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.239,97	940,83	940,83

Γ) υπ' αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου

2.500,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.