



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29 / 05 / 2023

Αριθμός απόφασης: 1368

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης:

- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017,
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2016,
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017,
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2021 και

- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2022 και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, χρήσεων 2016 και 2017, με αξιοποίηση των δεδομένων των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών καθώς και έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησής του, ο οποίος έχει κύρια δραστηριότητα τις «Οδοντιατρικές Υπηρεσίες». Επιδόθηκε στον εξουσιοδοτημένο λογιστή του προσφεύγοντος η με αριθ. πρωτ.πρόσκληση του αρθ. 14 του Κ.Φ.Δ., με την οποία ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου όλα τα λογιστικά αρχεία, βιβλία και στοιχεία σχετικά με την επαγγελματική του δραστηριότητα. Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο εξώδικη διαμαρτυρία του ιδίου προς τον προηγούμενο λογιστή του (όπου σημειωτέον δεν αποδείχθηκε στον έλεγχο η μεταξύ τους επαγγελματική σχέση), και ενημέρωσε τον έλεγχο πως ο λογιστής του δεν του παρέδωσε τα εκδοθέντα στοιχεία κι ως εκ τούτου δεν μπορούσε ο ίδιος να τα προσκομίσει στον έλεγχο και προσκόμισε μόνο τα τηρηθέντα βιβλία για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Κατόπιν τούτου ο έλεγχος αρχικά προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις με τις γενικές διατάξεις και στην συνέχεια στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς λόγω της μη προσκόμισης διαπιστώθηκε πως συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του αρθ. 28 του ν.4172/2013 περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ο έλεγχος στην συνέχεια έκρινε ότι η καταλληλότερη μέθοδος των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που έπρεπε να ακολουθηθεί στην εν λόγω περίπτωση, ήταν η Τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, η οποία επιλέχθηκε με την με αριθ.απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης. Ο έλεγχος αξιοποιώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο καθώς και πληροφορίες που ανευρέθηκαν από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και συγκεκριμένα από τις αιτιολογίες συναλλαγής, όπως στοιχεία πελατών που είχαν πραγματοποιήσει οδοντιατρικές εργασίες τοποθέτησης εμφυτευμάτων, αναζήτησε τους πελάτες οι οποίοι δήλωσαν ότι η αμοιβή τοποθέτησης εμφυτεύματος ανερχόταν σε 1.000,00 €. Από τους βασικούς του προμηθευτές εμφυτευμάτων βάσει των προσκομισθέντων βιβλίων, ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε αναλυτικές καταστάσεις για την ποσότητα και τα είδη εμφυτευμάτων που προμήθευσαν τον προσφεύγοντα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, σύμφωνα με τις οποίες προέκυψε ότι την χρήση 2016 ο προσφεύγων προμηθεύτηκε 151 εμφυτεύματα και κατά την χρήση 2017, προμηθεύτηκε 51.

Όσον αφορά τις καταχωρηθείσες αγορές και δαπάνες στα βιβλία του προσφεύγοντος, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες που αφορούν σε:

- Αγορές άνω των 500,00 € η εξόφληση των οποίων δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 23 περ. β' του ν.4172/2013).
- Δαπάνες του αρθ. 22 του ν.4172/2013, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης (όπως δαπάνες διαμονής σε ξενοδοχεία, δαπάνες διαφήμισης, αγοράς πούρων, ποτών, βαλίτσας κλπ.)

-Δαπάνες μισθοδοσίας για τις οποίες ο έλεγχος διαπίστωσε ανακρίβειες.

Κατόπιν των ανωτέρω και από τη σύγκριση που πραγματοποιήθηκε μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίστηκαν βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις και των εσόδων με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, επιλέχθηκαν ως μεγαλύτερα τα ακαθάριστα έσοδα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και στην βάση αυτή προσδιορίστηκαν φορολόγηση κέρδη για την χρήση 2016 ποσού 53.270,78 € και για την χρήση 2017 ποσού 4.181,03 €.

Στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπου ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος προσκόμισε υπεύθυνες δηλώσεις πελατών του στις οποίες αναφέρεται κόστος εμφυτευμάτων μεταξύ 600,00 έως 800,00 € χωρίς ωστόσο να προσκομίσει τα σχετικά εκδοθέντα στοιχεία προς αυτούς. Επίσης προσκόμισε και πίνακα ανάλωσης προηγούμενων ετών και κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών τα οποία ο έλεγχος, όπως αναλυτικά αναφέρει στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 106 - 111), αξιολόγησε αναλόγως και τελικά προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

-Της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 7.407,91 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.222,08 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 3.703,96 €, ήτοι συνολικό ποσό **12.333,95 €**.

-Της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 1.761,81 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 176,18 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.937,99 €**.

-Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 και 2' του ΚΦΔ (λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος ποσού 2.500,00 € και ανακριβούς υποβολής δηλώσεων συγκεντρωτικών καταστάσεων εξόδων ποσού 100,00 €), φορολογικού έτους 2016, συνολικού ποσού **2.600,00 €**.

-Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 και 2' του ΚΦΔ (λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος ποσού 2.500,00 € και ανακριβούς υποβολής δηλώσεων συγκεντρωτικών καταστάσεων εξόδων ποσού 100,00 €), φορολογικού έτους 2017, συνολικού ποσού **2.600,00 €**.

-Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 και 2' του ΚΦΔ (λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση στοιχείων), φορολογικού έτους 2021, ποσού **250,00 €**.

-Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 και 2' του ΚΦΔ (λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση στοιχείων), φορολογικού έτους 2022, ποσού **250,00 €**.

Ο προσφεύγων την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η φορολογική αρχή δεν εκπλήρωσε το εκ του νόμου ανατεθέν σε αυτή βάρος της απόδειξης και είναι παράνομος και εσφαλμένος ο υπολογισμός ακαθαρίστων εσόδων παροχής υπηρεσιών για δήθεν απόκρυψη φορολογητέας ύλης.
- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών, που αφορούν σε έξοδα διαμονής, δαπάνες για αγορές δώρων και δαπάνες διαφημίσεως.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν ότι:

«Άρθρο 28 - Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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 τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 27 - Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”, ορίζονται τα εξής:

«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.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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 σύννομη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. 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.

Β. 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, 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** Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων **α' και **δ'** της παραγράφου **1** του άρθρου **27** του Ν. 4174/2013.**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων **α' και **δ'** της παραγράφου **1** του άρθρου **27** Ν. 4174/2013**, 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 Ν. 4174/2013**

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 εφαρμοζόμενο 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 σύμφωνα με την **E. 2016/2020** με ΘΕΜΑ: “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 ν. 4174/2013 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της **A.1008/20-01-2020 (B'88)** Απόφασης του Διοικητή της **A.A.Δ.Ε.** παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων **α'** και **δ'** της παραγράφου **1** του άρθρου **27** του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

A. 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 προσδιορισθεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [.....]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρου 22, και 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον

Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ. Π. Α. εισροών,

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,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά[.....]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων μετά από πρόσκληση που του κοινοποιήθηκε, επικαλούμενος εξώδικη διαμαρτυρία του προς τον προηγούμενο λογιστή του και έγγραφη καταγγελία στο Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας, ενημέρωσε τον έλεγχο πως ο λογιστής του δεν του παρέδωσε τα εκδοθέντα στοιχεία και συνεπώς δεν μπόρεσε ο ίδιος να τα προσκομίσει στον έλεγχο και προσκόμισε μόνο τα τηρηθέντα βιβλία, χωρίς ωστόσο να αποδείξει την μεταξύ τους επαγγελματική σχέση.

Λόγω μη προσκόμισης από την πλευρά του των λογιστικών στοιχείων, ο έλεγχος έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ, και στο πλαίσιο αυτό επιλέχθηκε με την με αριθ. απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, η εφαρμογή της έμμεσης τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Ο έλεγχος όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου διερεύνησε κάθε διαθέσιμο στοιχείο και συγκεκριμένα από τις πληροφορίες (αιτιολογίες συναλλαγής) που υφίστανται από τις τραπεζικές του συναλλαγές αναζήτησε τους πελάτες του προσφεύγοντος οι οποίοι δήλωσαν ότι χρεώθηκαν με κόστος εμφυτευμάτων (στα 1.000,00 € έκαστο). Εν συνεχεία ο έλεγχος σε αφού έλαβε υπόψη και τον όγκο των αγορών που πραγματοποίησε ο προσφεύγων από τις ληφθείσες καταστάσεις αγοράς εμφυτευμάτων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από τους προμηθευτές του προσφεύγοντος, προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για την χρήση 2016 ποσού 151.000,00 € (ΑΓΟΡΕΣ 151 ΕΜΦΥΤΕΥΜΑΤΩΝ Χ 1.000,00) και για την χρήση 2017, ποσού 51.000,00 € (ΑΓΟΡΕΣ 51 ΕΜΦΥΤΕΥΜΑΤΩΝ Χ 1.000,00). Από τη σύγκριση των αποτελεσμάτων που προσδιορίστηκαν με βάση τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, επιλέχθηκαν τα μεγαλύτερα προς φορολόγηση κέρδη, ήτοι αυτά που προσδιορίστηκαν με την χρήση της έμμεσης τεχνική ελέγχου, όπου για την χρήση 2016 τα φορολογητέα κέρδη ανήλθαν στο ποσό των 53.270,78 € και για την χρήση 2017 στο ποσό των 4.181,03 €.

Επειδή, επίσης από τον έλεγχο των δηλωθέντων δαπανών διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές καθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση έξοδα που αφορούσαν σε:

- αγορές άνω των 500,00 €, η εξόφληση των οποίων δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου,
- δαπάνες ταξιδίων και διαμονής σε ξενοδοχεία, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν για παρακολούθηση πελατών και για συμμετοχή σε συνέδρια, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει κάποιο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του αυτών,
- δαπάνη διαφήμισης, όπου ο έλεγχος την αναγνώρισε κατά το μέρος αυτής που αφορά την χρήση 2016,
- δαπάνες αγοράς πούρων, κεριών, λογοτεχνικών βιβλίων, ποτών, βαλίτσας, για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία προκειμένου να αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης,
- δαπάνες μισθοδοσίας, όπου αφενός είχαν καταχωρηθεί ανακριβώς στο βιβλίο εσόδων – εξόδων και αφετέρου η εξόφληση μέρους αυτών δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (όπως διαπίστωσε ο έλεγχος από διασταύρωση που πραγματοποίησε με τις σχετικές Α.Π.Δ. και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται αφενός ότι η φορολογική αρχή δεν τεκμηριώνει τις υπό κρίση διαφορές επί των ακαθαρίστων εσόδων του καθώς ουδόλως αποδεικνύεται ότι η μέση τιμή της υπηρεσίας τοποθέτησης εμφυτεύματος δοντιού ανέρχεται στα 1.000,00 ευρώ. Η κρίση της φορολογικής αρχής στηρίζεται σε καταθέσεις πελατών του όπου ο χρόνος λήψεως της υπηρεσίας απέχει κατά πολύ του χρόνου παροχής των υπηρεσιών του που αφορούν στα υπό κρίση φορολογικά έτη, αφετέρου ως προς τις λογιστικές διαφορές επίσης αναφέρει ότι οι υπό κρίση δαπάνες αφορούν στην επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Επειδή, ωστόσο δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα εκδοθέντα στοιχεία της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, (τα οποία ως παρέχων τις υπηρεσίες και υπόχρεος σε τήρηση των διατάξεων του ΚΦΔ και των ΕΛΠ, όφειλε να τα κατέχει και να τα διαφυλάσσει και να τα θέσει υπόψη του ελέγχου όποτε του ζητηθούν) ούτε και άλλο πρόσφορο έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ότι καταβλήθηκε όντως χαμηλότερο (σε σχέση με αυτό του ελέγχου) τίμημα για τους πελάτες που αναφέρει, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικοί με το ύψος των υπηρεσιών του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι, ομοίως και οι ισχυρισμοί που αναφέρονται στην έκπτωση δαπανών απορρίπτονται ως αναπόδεικτοί καθώς από την πλευρά του δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΕ, ήτοι να τεκμηριώνεται η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο και επίσης να μπορεί να αποκλεισθεί ότι οι δαπάνες αγοράς πούρων, κεριών, λογοτεχνικών βιβλίων, ποτών, βαλίτσας, δεν αφορούν σε προσωπικές του δαπάνες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προστίμου ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης:

- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017,
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2016,
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017,
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2021 και
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2022.

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

Φορολογικό έτος 2016

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	7.407,91
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.222,08
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	3.703,96
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	12.333,95

(Ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, έτους 2016)

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 54 του ΚΦΔ Ποσό: 2.600,00 €

(Ως η με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2016)

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	1.761,81
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	176,18
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.937,99

(Ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, έτους 2017)

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 54 του ΚΦΔ Ποσό: 2.600,00 €

(Ως η με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017)

Φορολογικό έτος 2021

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 54 του ΚΦΔ Ποσό: 250,00 €

(Ως η με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2021)

Φορολογικό έτος 2022

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 54 του ΚΦΔ Ποσό: 250,00 €

(Ως η με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2022)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.