



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604521

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 22.05.23

Αριθμός Απόφασης 1251

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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 ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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) Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουκατοίκουκατά των:

α) υπ' αριθμ.Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ .

β) υπ' αριθμ.Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ .

γ) υπ' αριθμ.Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ

δ) υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

5) Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ καθώς και τις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ,ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

- 6) Το υπ' αριθ' πρωτ. ΔΕΔ υπόμνημα με το οποίο προσκομίσθηκαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην Υπηρεσία μας συμπληρωματικά στοιχεία .
- 7) Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 8) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ στα πλαίσια της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της διενήργησε έλεγχο εισοδήματος , ΦΠΑ και ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «κατασκευή θυρών , παραθύρων και των πλασιών αυτών και συναφών ειδών από μέταλλο » για τις διαπιστώσεις του οποίου συνέταξε τις από εκθέσεις εισοδήματος ,ΦΠΑ , επί των οποίων εδράζονται οι πράξεις που αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

Α	Αριθμός - ια Πράξης	Οριστική	Ετος	Διαφορά ροητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθρ. ΚΦΔ	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Οριστική Φορο- Λογική Υποχρέωση
1	Οριστ. πράξη προσδιορισμού εισοδήματος	2016	47.181,62	12.152,30	6076,15	1.993,05	20.221,50
2	Οριστ. πράξη προσδιορισμού εισοδήματος	2017	8375,69	1357,45	678,73		2.036,18
3	Οριστ. πράξη προσδιορ. ΦΠΑ	2016	61975,02	14.769,75	7384,88		22.154,63
4	Οριστ. πράξη προσδιορ ΦΠΑ	2017	14605,35	3454,71	1727,36		5.182,07
Σύνολα					31.737,21	15.864,12	1.993,05	49.594,38

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών (έντυπο Ε1), τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2016 και 2017 καθώς και τα στοιχεία από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων) και τις πληροφορίες που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014 και ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 § 2 του ν. 4172/2013 για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις.

Ειδικότερα από τα ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος των ετών 2016 (του προσφεύγοντος και της συζύγου) και 2017 (του προσφεύγοντος και της συζύγου) είναι μηδενικό ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στα ποσά των 29.305,54 € και 40.709,70 € αντίστοιχα για κάθε ελεγχόμενο έτος και επομένως δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών,

όπως αναλυτικά αναφέρεται στους πίνακες της σελίδας 24 της έκθεσης φόρου εισοδήματος. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προχώρησε σε προσδιορισμό του εισοδήματος του ελεγχόμενου με βάση έμμεσες τεχνικές ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 §2 του ν.4172/2013.

Με δεδομένο ότι ο προσφεύγων διενήργησε απογραφή το 2016 προαιρετικά, χωρίς να διενεργήσει απογραφή των αποθεμάτων του έτους 2017, ως όφειλε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4308/2014, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, κρίνοντας ως την καταλληλότερη τεχνική την αρχή των αναλογιών. Ο έλεγχος για τις χρήσεις 2016, 2017, προέβη στον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών(τιμή πώλησης / τιμή αγοράς X 100) για εννέα (9) από τα βασικά είδη που εμπορεύονταν η συγκεκριμένη επιχείρηση, με τυχαίο δείγμα, όπως: κοιλοδοκοί 80X80X3, κοιλοδοκοί 60X40X3, 50X50X3, γωνίες διαφόρων διαστάσεων 40 X4, 20X3, 45X4, Μηχανισμός γκαραζόπορτας. Οι συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών που προσδιορίστηκαν για την χρήση 2016 κυμαίνονταν από 41,00 % ο μικρότερος και 113% ο μεγαλύτερος και για την χρήση 2017 από 31,25% ο μικρότερος και 45,31% ο μεγαλύτερος.

Περαιτέρω ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή της Ε.2015/31-01-2020 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 & 2017 τριών (3) ομοειδών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ίδια περιοχή διαπίστωσε ότι ο μέσος συντελεστής επί κόστους της παραγωγικής δραστηριότητάς τους για το έτος 2016 είναι στρογγυλοποιούμενος 22,00% και με την χρήση αυτού προσδιόρισε τα επιπλέον έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης ανά έτος ως εξής:

έτος 2016: $119.834,80 \times 1,22 = 146.198,46$ € ήτοι διαφορά $146.198,46 - 84.223,44 = 61.975,02$ €.

έτος 2017: $86.967,04 \times 1,22 = 106.099,79$ € ήτοι διαφορά $106.099,79 - 98.057,96 = 8.041,83$ €.

Περαιτέρω από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 δύο (2) ομοειδών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ίδια περιοχή διαπίστωσε ότι ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους της εμπορικής δραστηριότητάς τους για το έτος 2017 είναι στρογγυλοποιούμενος 25,00% και με την χρήση αυτού προσδιόρισε τα επιπλέον έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης ανά έτος ως εξής:

έτος 2016: Κόστος πωληθέντων : $553.497,80 + 36.438,60 - 587.961,27 = 1.975,13$

Άρα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τα ανωτέρω: $1.975,13 \times 1,25 = 2.468,91$

Ακαθάριστα έσοδα εμπορικής δραστηριότητας δήλωσης: $23.614,03$ (χονδρική πώληση) + $13.730,71$ (λιανική πώληση) = $37.344,74$ €.

Επομένως δεν προέκυψε από τον έλεγχο διαφορά εσόδων από την εμπορική του δραστηριότητα για το έτος 2016.

έτος 2017: $26.567,24 \times 1,25 = 33.209,05$ € ήτοι διαφορά $33.209,05 - 26.645,53 = 6.563,52$ €.

Ετσι ο έλεγχος με βάση τα παραπάνω κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ατομική επιχείρηση

του προσφεύγοντος κατά το έτος 2016 απέκρυψε φορολογητέα ύλη καθαρής αξίας **61.975,02 €** και κατά το έτος 2017 απέκρυψε φορολογητέα ύλη καθαρής αξίας **14.605,35 €** και προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα για το έτος 2016 ποσό **194.832,05 €** αντί των

δηλωθέντων 132.857,03 € και για το έτος 2017 ποσό 139.538,84 € αντί των δηλωθέντων 124.933,49 €.

Περαιτέρω ο έλεγχος ζήτησε από την ελεγχόμενη επιχείρηση να προσκομίσει τα παραστατικά εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής των δαπανών της, η αξία των οποίων είναι άνω των 500,00 € πλην όμως αυτή δεν τα προσκόμισε με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην αναγνωρίσει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής για το έτος 2016 δαπάνες ποσού 27.714,45 € και για το έτος 2017 δαπάνες ποσού 23.789,19 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/13.

Στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, στο οποίο ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία μας το υπ' αρ. πρωτ. υπόμνημα, με τα επισυναπτόμενα δικαιολογητικά, με τις απόψεις του επί του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων, τα οποία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής για το έτος 2016 δαπάνες ποσού 6.000,00 € και για το έτος 2017 δαπάνες ποσού 8.119,34 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/13 και προσδιόρισε έτσι για το έτος 2016 ζημίες ύψους 21.724,85 € αντί των δηλωθεισών 27.902,27 € και για το έτος 2017 φορολογητέα κέρδη ποσού 1444,24 € αντί των δηλωθεισών ζημιών 19719,85 €

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παράνομη και αναιτιολόγητη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 § 2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λόγω μη πληρώσεως των εκεί αναφερομένων προϋποθέσεων. Οι καταλογιστικές πράξεις λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου πάσχουν ακυρότητας λόγω αναιτιολόγητης εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 28 παρ. 2 ΚΦΕ ως προς την επιλογή του «διαθέσιμου» στοιχείου για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεώς του.

2) Παράνομος προσδιορισμός λογιστικών διαφορών στα αποτελέσματα της επιχειρήσεώς του.

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη και αναιτιολόγητη η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 § 2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λόγω μη πληρώσεως των εκεί αναφερομένων προϋποθέσεων, διότι η δηλωθείσα ζημία είναι πραγματική και προέρχεται από τα υφιστάμενα υπόλοιπα προς του προμηθευτές του 31.12.2016 και 31.12.2017, δεδομένου ότι μέρος των εξόδων εξοφλήθηκε στο επόμενο από το ελεγχόμενο έτος ή και μεταγενέστερα και δεν καλύφθηκε, προκειμένου να ανακύπτει τυχόν ζήτημα επάρκειας για τη χρηματοδότησή της επιχείρησης .

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 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 σύνοψη, 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, 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, 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, όπως αναφέρεται στην οικεία από έκθεση μερικού ελέγχου (σελίδα 25), για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησής, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του κάθε διαθέσιμο στοιχείο που προήλθε από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 & 2017 . Ειδικότερα :

Ο έλεγχος για τις χρήσεις 2016, 2017, προέβη στον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών(τιμή πώλησης / τιμή αγοράς X 100) για εννέα (9) από τα βασικά είδη που εμπορεύονταν η συγκεκριμένη επιχείρηση, με τυχαίο δείγμα, Οι συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών που προσδιορίστηκαν για την χρήση 2016 κυμαίνονταν από 41,00 % ο μικρότερος και 113% ο μεγαλύτερος και για την χρήση 2017 από 31,25% ο μικρότερος και 45,31% ο μεγαλύτερος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 § 2 του ν. 4172/13 (ΚΦΕ), καθόσον το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής τους και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων σχετικά με την τμηματική εξόφληση των τιμολογίων άνω των 500,00 € που έλαβε από τον προμηθευτή τουκαι τα οποία ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές ,με την υπό κρίση προσφυγή παραπέμπει στο υπ' αριθ' πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα του το οποίο περιελάμβανε φωτοτυπίες των :

α)Υπ' αριθ' Δελτίων Συμψηφισμού Πράξεων και υπ' αριθ' Δελτίου Αποστολής -Τιμολογίου που αφορούν τον εν λόγω εκδότη.

β)Καρτέλες προμηθευτή από 1.1.16 – 31.12.16 και από 1.1.17 – 31.12.17

γ)υπόλοιπων λογαριασμών της, Τράπεζας και Τράπεζας

δ)Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου με πραγματικές δαπάνες, χωρίς να προβάλλει κάποιο συγκεκριμένο ισχυρισμό.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **22** (Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) του ν.4172/13 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)

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την

οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **23** (Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) του Ν. 4172/13 ορίζεται ότι :

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α).....

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.

Επειδή με την ΠΟΛ **1216/2014** διευκρινίστηκε ότι:

2. [...] Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

-Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

-Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,

-Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

-Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής

, -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής -ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές και δαπάνες του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος **2016** καθαρής αξίας **6.177,42 €** εκ των οποίων δαπάνες ποσού **6.000,00 €** λόγω παράβασης της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ήτοι λόγω μη εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής, και για το φορολογικό έτος **2017** δαπάνες καθαρής αξίας **21.164,09 €**, εκ των οποίων δαπάνες ποσού **8.119,34 €** για τον ίδιο ως άνω λόγο.

Επειδή ο προσφεύγων με το υπ' αρθ' υπόμνημά του προσκόμισε φωτοτυπίες των:

α) υπ' αρθ' Δελτίων Συμψηφιστικών Πράξεων με τα οποία συμψήφισε για τον προμηθευτή του ποσά **2.214,00 €** , **2.480,00 €** και **1.025,62 €** αντίστοιχα , ήτοι συνολικό ποσό **5.719,62 €**

β) υπ' αρθ'ποσού **71,00 €** που εξέδωσε μηχανογραφικά ο προσφεύγων προς τον ως άνω προμηθευτή με ένδειξη επί αυτού «νέο υπόλοιπο **5.719,62 €**», ήτοι ποσό που συμφωνεί με το σύνολο των αντιστοίχων ποσών που αναφέρονται στα προσκομισθέντα Δελτία Συμψηφιστικών Πράξεων .

Με δεδομένο ότι ο έλεγχος καταλόγισε λογιστική διαφορά λόγω εξόφλησης με μετρητά των υπ' αριθμ. καθαρής αξίας 1800,00 € , καθαρής αξίας 2000,00 € και καθαρής αξίας 2200,00 € που εξέδωσε ο προμηθευτής κατά το έτος 2016 και τα προσκομισθέντα Δελτία Συμψηφιστικών Πράξεων αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και του προμηθευτή κατά το έτος 2014 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός ως νόμος και ουσία αβάσιμος.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές και δαπάνες του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016 καθαρής αξίας 6.177,42 € εκ των οποίων δαπάνες ποσού 6.000,00 € λόγω παράβασης της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ήτοι λόγω μη εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής, και για το φορολογικό έτος 2017 δαπάνες καθαρής αξίας 21.164,09 €, εκ των οποίων δαπάνες ποσού 8.119,34 € για τον ίδιο ως άνω λόγο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στις οικείες από εκθέσεις εισοδήματος, ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την ακύρωση της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των :

- 1 υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεως επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης,
2. υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεως επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.
3. υπ' αριθμ. πρωτ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.1.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.
4. υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.1.2017 - 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

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

ΧΡΗΣΗ 2016

Α	Αριθμός - ια Πράξης	Οριστική	Ετος	Διαφορά ρηγτέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθρ. ΚΦΔ	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Οριστική Φορο- λογική Υποχρέωση
1	Οριστ. πράξη προσδιορισμού εισοδήματος	2016	47.181,62	12.152,30	6076,15	1.993,05	20.221,50

2	.....	Οριστ. προσδιορ.	2016	61975,02	14.769,75	7384,88		22.154,63
ΧΡΗΣΗ 2017								
2	.....	Οριστ. πράξη προσδιορισμού εισοδήματος	2017	8375,69	1357,45	678,73		2.036,18
3	.....	Οριστ. πράξη προσδιορ ΦΠΑ	2017	14605,35	3454,71	1727,36		5.182,07
Σύνολα					31.737,21	15.864,12	1.993,05	49.594,38

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ**

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.