



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604521

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 26.05.23

Αριθμός Απόφασης 1362

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 από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατοίκου Πατρών επί της οδού, ΤΚ:..... κατά των:

α) υπ' αριθμ. /29.12.22 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ .

β) υπ' αριθμ./29.12.22 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ .

γ) υπ' αριθμ./29.12.22 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5) Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ καθώς και τις από 29-12-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΕΛΠ (Ν.4308/14) επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6) Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αρθ'/03.09.20 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ, είχε διενεργηθεί έλεγχος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντος στο ύψος των 29.000,00 € και 33.500,00 € αντίστοιχα . Κατόπιν αυτών η ως άνω Προϊσταμένη είχε εκδώσει τις υπ' αρθ'/2021 και/2021 οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2015 και 2016, κατά των οποίων ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αρθ'/27.09.2021 ενδικοφανή προσφυγή η οποία εξετάστηκε από την Υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αρθ'/24.01.2022 απόφαση με την οποία κρίθηκε ότι οι ανωτέρω πράξεις της Φορολογικής Αρχής είναι νομικά πλημμελείς αφού στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται συγκεκριμένα τα στοιχεία εκείνα τα οποία ελήφθησαν υπόψη ώστε να προσδιορισθεί το ποσό των 29.000,00 € και 30.000,00 € για τα έτη 2015 και 2016 αντίστοιχα και ακύρωσε τις ανωτέρω πράξεις λόγω τυπικής πλημμελείας .

Κατόπιν αυτών η Προϊσταμένη της ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ, μετά την ανωτέρω απόφαση της Υπηρεσίας μας, εξέδωσε την υπ' αρθ'/0/2331/16.02.22 εντολή ελέγχου κατ' επανάληψη διαδικασίας με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΕΛΠ στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, για τις διαπιστώσεις του οποίου εκδόθηκαν οι ακόλουθες πράξεις:

α	Αριθμός Πράξης	-	Οριστική Πράξη	Ετος	Διαφορά φορολογικής βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο θρου 58 ΚΦΔ	Ειδική εισφορά αλληλεγγ	Οριστική Φορο-λογική
---	----------------	---	----------------	------	---------------------------	---------------	----------------------	-------------------------	----------------------

							σης	Υποχρέωση
1	...../29.12.22	Οριστ.πράξη προσδιορισμού εισοδήματος	2015	27.740,35	7.212,49	3.606,25	679,16	11.497,90
2	...../29.12.2	Οριστ.πράξη προσδιορισμού εισοδήματος	2016	26.946,53	10.288,3	5.144,17	1.758,85	17.191,36
3	...../29.12.22	Οριστ.πράξη λής προστίμου	2015		1.000,00			1.000,00
Σύνολα					18.500,8	8750,42	2438,01	29689,26

Από τη διενέργεια ελέγχου που πραγματοποιήθηκε κατά τα έτη 2015-2016 , διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο (2) ΑΠΥ εκάστης αξίας 500,00 € κατά το φορολογικό έτος 2015, ήτοι συνολικής αξίας 1000,00 € και η μη έκδοση έξι (6) ΑΠΥ συνολικής αξίας 2.490,00 € κατά το φορολογικό έτος 2016 .

Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/13, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, έγινε έλεγχος με την χρήση της έμμεσης τεχνικής της μεθόδου της αρχής των αναλογιών (άρθ.27 § 1 περ. α' ν. 4174/2013), λαμβάνοντας υπόψη τα οικονομικά στοιχεία πέντε (5) ομοειδών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ίδια περιοχή με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (γυναικολόγοι-μαιευτήρες) ,που πραγματοποίησαν έξοδα της ίδιας περίπου κλίμακας (30.000,00 - 60.000,00) με τον μέσο όρο αυτών που πραγματοποίησε ο προσφεύγων ύψους 47.221,90 € κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2015 και 2016 από τα οποία προέκυψε μέσος όρος αναλογίας ακαθάριστων εσόδων /συνολικά έξοδα συντελεστής καθαρού κέρδους σε ποσοστό 2,19% για το φορολογικό έτος 2015 και ποσοστό 2,06 % για το φορολογικό έτος 2016.

Κατόπιν τούτου η Φορολογική Αρχή εφάρμοσε τους ως άνω συντελεστές στα συνολικά έξοδα του προσφεύγοντος και έτσι προέκυψαν ακαθάριστα έσοδα ελέγχου ανά έτος όπως αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα :

Έτος	Συνολικά έξοδα προσφεύγοντος	Εφαρμοσμένη Αναλογία	Ακαθάριστα Έσοδα ελέγχου
2015	42.830,44	2,19	93.798,66
2016	47.221,90	2,06	97.277,11

Περαιτέρω, προσδιόρισε τα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για τις ελεγχόμενες χρήσεις, μετά την προσθήκη στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα λογιστικών διαφορών και των ως άνω αποκρυβέντων εσόδων, και προέκυψαν τα καθαρά κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα ανά φορολογικό έτος ως εξής:

Φορολογικό έτος 2015	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα	67.395,70	93.798,66	26.402,96

Μείον δαπάνες	42.830,44	42.830,44	0,00
Καθαρά κέρδη	24.565,26	50.968,22	26.402,96
Μείον ζημία προηγούμενου έτους	3.839,07	3.839,07	0,00
Πλέον μη εκπιπόμενες δαπάνες		1.337,39	1.337,39
Καθαρά κέρδη	20.726,19	48.466,54	27.740,35

Φορολογικό έτος 2016	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα	70.737,6	97.277,11	26.539,51
Μείον δαπάνες	42.221,90	47.221,90	0,00
Καθαρά κέρδη	23.515,70	50.055,21	26.539,51
Πλέον μη εκπιπόμενες δαπάνες		407,02	407,02
Καθαρά κέρδη	23.515,70	50.462,23	26.946,53

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

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις αν και εκδόθηκαν κατόπιν επανάληψης της διαδικασίας βάσει της υπ' αριθ./24-01-2022 Απόφασης της Δ.Ε.Δ. με την οποία ακυρώθηκαν οι με αριθ./2021 και/2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ για τυπικούς λόγους, ήτοι λόγω μη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολόγησης σχετικά με το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος, εν τούτοις η Φορολογική Αρχή προέβη σε νέο επί της ουσίας προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος σε ποσά υψηλότερα από τα αρχικά προσδιορισθέντα. Επιπλέον για τον ίδιο λόγο το φορολογικό έτος 2015 έχει παραγραφεί διότι δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 36 § 2 περίπ. γ του ΚΦΔ , σχετικά με την ετήσια παράταση της παραγραφής ύστερα από δικαστική Απόφαση για ακύρωση πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας .

2) Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα με βάση πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος καταλόγισε παραβάσεις για μη έκδοση ΑΠΥ , καθώς οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούσαν καταθέσεις ποσών από την μητέρα του προσφεύγοντος , που οφείλονταν σε επιστροφές χρηματικού δανείου μεταξύ τους.

3) Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε τα ποσά που αναγράφονται στα παραστατικά εκδόσεως ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΠΕ και ΑΕ ως λογιστικές διαφορές και δεν αναγνώρισε αυτές πρὸς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του.

4) Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντος με έμμεσες τεχνικές , καθότι η εφαρμοσθείσα κατά τον έλεγχο αρχή των αναλογιών δε είναι κατάλληλη για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αν και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν επανάληψης της διαδικασίας βάσει της υπ' αριθ./24-01-2022 Απόφασης της Δ.Ε.Δ. η Φορολογική Αρχή προέβη σε νέο επί της ουσίας προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος σε ποσά υψηλότερα από τα αρχικά προσδιορισθέντα χωρίς να λάβει υπόψη της ότι δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 36 § 2 περίπ. γ του ΚΦΔ , σχετικά με την ετήσια παράταση της παραγραφής ύστερα από δικαστική Απόφαση για ακύρωση πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας .

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ -ν. 4172/2013 (Α' 167), ορίζεται ότι:

«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 με τις διατάξεις του άρθρου 36 (Παραγραφή) του ΚΦΔ , ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **63 § 6 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι :

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων **4 και 6 της Ε. 2015/2020 της ΑΑΔΕ** «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» αναφέρονται ότι :

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. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

.....

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, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθ'/24.01.22 Απόφαση με την οποία έκανε δεκτή την υπ' αριθ'/27.09.21 προσφυγή του προσφεύγοντος κρίνοντας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 και ΠΕΠ του άρθ. 54 του ΚΦΔ του φορολογικού έτους 2015 είναι νομικά πλημμελείς, για λόγους που αφορούν στην σαφή ειδική και επαρκή αιτιολόγηση σχετικά με το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιόρισε ο έλεγχος σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4172/2013(ΚΦΕ), ήτοι για τυπικούς λόγους και ακύρωσε αυτές ως τυπικά πλημμελείς

Επειδή, η Φορολογική Αρχή κατ' επιταγή της ως άνω Απόφασης εξέδωσε την υπ' αριθ'/16.01.22 εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΕΛΠ (Ν.4308/13) στα πλαίσια της οποίας κατά τον πραγματοποιηθέντα έλεγχο διαπίστωσε την μη έκδοση δύο (2) ΑΠΥ εκάστης αξίας 500,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 1000,00 € κατά το φορολογικό έτος 2015 και την μη έκδοση έξι (6) ΑΠΥ συνολικής αξίας 2.490,00 € κατά το φορολογικό έτος 2016. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε εκ νέου

με την χρήση της έμμεσης τεχνικής της μεθόδου της αρχής των αναλογιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/13.

Επειδή η Φορολογική Αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίχθηκε στα ίδια στοιχεία που παρουσίασε ο ελεγχόμενος τόσο στον παρόντα έλεγχο όσο και στον προηγούμενο αυτού εφαρμόζοντας τις ίδιες διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για νέο επί της ουσίας προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος αυτού απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο για το φορολογικό έτος 2015 λήγει εντός πενταετίας από την από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι έως την 31.12.21, πλην όμως λόγω της υποβληθείσας προσφυγής από τον προσφεύγοντα και της έκδοσης της υπ' αριθ'/24.01.22 Απόφασης της Υπηρεσίας μας παρατείνεται το εν λόγω δικαίωμα του Δημοσίου κατά ένα (1) έτος, ήτοι έως την 31.12.22, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμο.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα με βάση πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών αυτού καταλόγισε παραβάσεις για μη έκδοση ΑΠΥ, καθώς οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούσαν καταθέσεις ποσών από την μητέρα του, που οφείλονταν σε επιστροφές χρηματικού δανείου μεταξύ τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1 (Βιβλία και Στοιχεία) του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής δικαιολογία) 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣΤΕ 565/2008, 2054/1995, ΣΤΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του του Ν 4308/14 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

« 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντοτητα 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 1 (εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών) του Ν 4308/14 ορίζεται ότι:

1.Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8.

Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Επειδή στην έκθεση μερικού ελέγχου διατάξεων του ν. 4308/14 και ειδικότερα στην σελίδα 32 αυτής αναφέρεται επακριβώς ότι :

«Σύμφωνα με τα δεδομένα που προκύπτουν από τον ανωτέρω πίνακα, υπάρχουν πιστώσεις συνολικής αξίας 3.450,00€ για τις οποίες ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά και αιτιολόγησε τις πιστώσεις ως επιστροφή δανεικών από τη μητέρα του.

Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ονομασία Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό πίστωσης	Διευκρινήσεις ελεγχόμενου
GR.....	16/3/2015	.....	.....- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	500,00	Επιστροφή δανεικών που είχα δώσει στη μητέρα μου
GR.....	27/3/2015	Ψυχικού	.....- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	500,00	Επιστροφή δανεικών που είχα δώσει στη μητέρα μου

GR.....	28/1/2016	....	.....- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	450,00	Επιστροφή δανεικών που είχα δώσει στη μητέρα μου
GR.....	16/2/2016	.....	.....- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	500,00	Επιστροφή δανεικών που είχα δώσει στη μητέρα μου
GR.....	18/4/2016	.....	.....ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	300,00	Επιστροφή δανεικών που είχα δώσει στη μητέρα μου
GR.....	3/6/2016	.....	..... ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	500,00	Επιστροφή δανεικών που είχα δώσει στη μητέρα μου
GR.....	11/10/2016	.....	..... ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	700,00	Επιστροφή δανεικών που είχα δώσει στη μητέρα μου
GR.....	6/12/2016	.....	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων .....	.....	40,00	
Σύνολο					3.490,00	

Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του φορολογούμενου, καθώς:

α) όπως προκύπτει από την ονομασία του καταστήματος και την περιγραφή της συναλλαγής οι καταθέσεις έχουν διενεργηθεί από μηχανήματα στην περιοχή, Ψυχικού, Δροσιάς του Νομού Αττικής και από καταστήματα τραπεζής στην περιοχή της και εντός του στον Νομό Αττικής.

β) όπως προκύπτει από την αιτιολογία συναλλαγής έχουν αναγραφεί μερικούς ονόματα τα οποία ουδμία σχέση έχουν με το ονοματεπώνυμο της μητέρας του ελεγχόμενου

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος κρίνει ότι οι εν λόγω καταθέσεις συνολικής αξίας 3.450,00€ προέρχονται από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου.

Αφού διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος των στελεχών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με τις ανωτέρω πιστώσεις, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει εκδώσει τα προβλεπόμενα από το Ν.4308/2014 φορολογικά στοιχεία εσόδων και συγκεκριμένα:

α) Δεν εξέδωσε το φορολογικό έτος 2015 δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.000,00€,

β) Δεν εξέδωσε το φορολογικό έτος 2016 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.490,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου δεν αποδεικνύεται ότι οι καταθέσεις ποσού 3.490,00€ μηχανήματος ΑΤ Μ στην Αθήνα μέσω επιστροφή μετρητών με την μορφή δανείου, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή ραγματοποιήθηκαν από την μητέρα του προσφεύγοντος, με αιτιολογία κατάθεσης την προσφυγή προσκομίζονται νέα στοιχεία και

συνεπώς θεωρείται ότι οι εν λόγω καταθέσεις προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε τα ποσά που αναγράφονται στα παραστατικά εκδόσεως ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΠΕ και ΑΕ ως λογιστικές διαφορές και δεν αναγνώρισε αυτές πρὸς έκπτωση από τα ακαθάριστά έσοδα του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22** (Εκπιπόμενες 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) 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **23** (Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες)ορίζεται ότι :

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

Επειδή από την έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος έκρινε τις αναφερόμενες στον παρακάτω πίνακα δαπάνες προσωπικές οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν για επαγγελματικούς λόγους :

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	
23/02/16 ΑΕ	27,00	πουκάμισο
24/02/16 ΑΕ	27,00	πουκάμισο
17/05/16 Ε.Π.Ε.	89,99	καλάθι ποτών
11/07/16 Ε.Π.Ε.	100,01	καλάθι ποτών
06/12/16 Ε.Π.Ε.	90,02	καλάθι ποτών
22/12/16 Ε.Π.Ε.	73,00	καλάθι ποτών
		Σύνολο	407,02	

Επειδή από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν αποδεικνύεται ότι οι ως άνω δαπάνες έγιναν για επαγγελματικούς σκοπούς, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσκομίζονται νέα στοιχεία.

Επειδή, ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται όχι μόνο οι υποχρεωτικές βάσει νόμου ή συμβάσεως αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες (Σ.τ.Ε. 3580/86). Για να αναγνωρισθεί μια δαπάνη ως παραγωγική και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, αρκεί, κατ' αρχήν εν' όψει του σκοπού και των ειδικών συνθηκών της περιπτώσεως, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των εσόδων της. Δεν απαιτείται δε να διαπιστωθεί ότι, συνέπεια αυτής, αυξήθηκαν πράγματι, στην συγκεκριμένη περίπτωση, τα έσοδα και προωθήθηκαν οι εργασίες της επιχείρησης, διότι τούτο θα οδηγήσει σε ανεπίτρεπτο έλεγχο της σκοπιμότητας της δαπάνης από την φορολογική αρχή (Σ.τ.Ε. 2142/87). Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) και στα φορολογικά δικαστήρια. (Σ.τ.Ε. 3506-3508/76, 1224-7/95)

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε τα ως άνω ποσά ως λογιστικές διαφορές δεν γίνεται δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντος με έμμεσες τεχνικές, καθότι η εφαρμοσθείσα κατά τον έλεγχο αρχή των αναλογιών δε είναι κατάλληλη για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **27 § 1 του ΚΦΔ** (Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης) ορίζεται ότι :

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 τις διατάξεις της **Ε. 2016/31.01.20** (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 ΚΦΔ (Α'170) ορίζεται ότι :

« 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. Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα:.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 της Α.1008/2020 (Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού) ορίζεται ότι :

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των

προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Επειδή , όπως προκύπτει από την έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2015 και 2016 και ειδικότερα στις σελίδες 40 - 44 αυτής , με δεδομένο ότι διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, η Φορολογική Αρχή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ και του άρθρου 28 του ν. 4172/13 , χρησιμοποίησε την επιλογή των έμμεσων τεχνικών μεθόδων και ειδικότερα της αρχής των αναλογιών, λαμβάνοντας προς τούτο υπόψη της τα δεδομένα ομοειδών οντοτήτων και συγκεκριμένα μαιευτήρων-γυναικολόγων στην περιοχή της Πάτρας.

Περαιτέρω η Φορολογική Αρχή εφάρμοσε την αρχή των αναλογιών λαμβάνοντας υπόψη της τα πάσης φύσεως έξοδα που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος και όχι αποκλειστικά τις κοστολογήσιμες δαπάνες για την πραγματοποίηση των ακαθαρίστων εσόδων .

Επειδή απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών είναι η χρησιμοποίηση διαφόρων αναλογιών (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά είναι 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.

Επειδή λόγω του αντικειμένου των εργασιών του προσφεύγοντος (μαιευτήρας – γυναικολόγος) η επαγγελματική του δραστηριότητα συνίσταται σε παροχή υπηρεσιών και όχι σε εμπορία αγαθών και επί πλέον δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών με βάση την μετατροπή συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη)) σε εκροή (υπηρεσία) και ο προσδιορισμός της ποσότητας της εισροής που απαιτείται για την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένο προσδιορισμό από την Φορολογική Αρχή του εισοδήματος του προσφεύγοντος με την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών γίνεται δεκτός .

Επειδή με βάση τα ως άνω αναφερόμενα δεν γίνονται δεκτά τα αποτελέσματα του ελέγχου σχετικά με τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος , με βάση τις έμμεσες τεχνικές.

Περαιτέρω , λαμβάνοντας υπόψη:

α) την αποκρυσταλλώση ύλη που προέκυψε από την μη έκδοση των ΑΠΥ

β) τις δαπάνες που απέρριψε ο έλεγχος και καταλόγισε αυτές ως λογιστικές διαφορές προσθέτοντας αυτές στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη προσδιορίζουμε ανά έτος τα εξής:

Φορολογικό έτος 2015	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	67.395,70	93.798,66	68.395,70
Μείον δαπάνες	42.830,44	42.830,44	42.830,11
Καθαρά κέρδη	24.565,26	50.968,22	25.565,59
Μείον ζημία προηγούμενου έτους	3.839,07	3.839,07	3.839,07
Πλέον μη εκπιπόμενες δαπάνες		1.337,39	1.337,39
Καθαρά κέρδη	20.726,19	48.466,54	23063,91

Φορολογικό έτος 2016	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	70.737,6	97.277,11	73.227,60
Μείον δαπάνες	42.221,90	47.221,90	47.221,90
Καθαρά κέρδη	23.515,70	50.055,21	26.005,70

Πλέον μη εκπιπόμενες δαπάνες		407,02	407,02
Καθαρά κέρδη	23.515,70	50.462,23	26.412,90

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:, και :

A) την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

1) υπ' αριθμ./29.12.22 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ .

2) υπ' αριθμ./29.12.22 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ .

B) την επικύρωση της υπ' αριθμ./29.12.22 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ

Φορολογική Υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα Απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2015

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία		5.909,95€		5.909,95€		5.909,95€
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα		228,17€		228,17€		228,17€
Επιχειρηματική Δραστηριότητα	20.726,19€		48.466,54€		23.063,91€	
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13						
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις						
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού Ναυτικού (αρ.						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	20.726,19€	6.138,12€	48.466,54€	6.138,12€	23.063,91€	6.138,12€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	20.726,19€	6.138,12€	48.466,54€	6.138,12€	23.063,91€	6.138,12€
Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	20.726,19€	6.138,12€	48.466,54€	6.138,12€	23.063,91€	6.138,12€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ.ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	20.726,19€	6.138,12€	48.466,54€	6.138,12€	23.063,91€	6.138,12€
Τεκμαρτό Εισόδημα	20.726,19€	21.137,81€	20.726,19€	21.137,81€	20.726,19€	21.137,81€
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	20.726,19€	6.138,12€	48.466,54€	6.138,12€	23.063,91€	6.138,12€
Συντελεστής Εισφοράς	1,4%		2,0%		1,4%	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	20.726,19€	6.138,12€	48.466,54€	6.138,12€	23.063,91€	6.138,12€	2.337,72€
Φόρος Κλίμακας	5.388,81€	684,32€	12.601,30€	684,32€	5.996,62€	684,32€	607,81€
Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	5.388,81€	684,32€	12.601,30€	684,32€	5.996,62€	684,32€	607,81€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	3.616,38€	34,23€	3.616,38€	34,23€	3.616,38€	34,23€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	1.772,43€	650,09€	8.984,92€	650,09€	2.380,24€	650,09€	607,81€
Τέλη χαρτί/μο							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο							
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	425,23€	295,93€	425,23€	295,93€	425,23€	295,93€	
Σύνολο	2.197,66€	946,02€	9.410,15€	946,02€	2.805,47€	946,02€	607,81€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	290,17€		969,33€		322,89€		32,72€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: φόρος πολυτελούς διαβ	2.269,80€		2.269,80€		2.269,80€		
Σύνολο	4.757,63€	946,02€	12.649,28€	946,02€	5.398,16€	946,02€	640,53€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013			3.606,25€		151,95€		151,95€
Συνολικό Ποσό	4.757,63€	946,02€	16.255,53€	946,02€	5.550,11€	946,02€	792,48€
Διαφορά Συμψηφισμού							
Γενικό Σύνολο	5.703,65€		17.201,55€		6.496,13€		792,48€

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2016

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία		7.068,00€		7.068,00€		7.068,00€
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,72€		0,72€		0,72€	
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα	23.515,70€		50.462,23€		26.412,90€	
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13						
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις						
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξωματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	23.516,42€	7.068,00€	50.462,95€	7.068,00€	26.413,62€	7.068,00€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	23.516,42€	7.068,00€	50.462,95€	7.068,00€	26.413,62€	7.068,00€
Προσπθέμενη διαφορά δαπανών		4.901,09€		4.901,09€		2.003,89€
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	23.516,42€	11.969,09€	50.462,95€	11.969,09€	26.413,62€	9.071,89€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ.ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	23.516,42€	11.969,09€	50.462,95€	11.969,09€	26.413,62€	9.071,89€
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	23.516,42€	11.969,09€	50.462,95€	11.969,09€	26.413,62€	9.071,89€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	23.516,42€	11.969,09€	50.462,95€	11.969,09€	26.413,62€	9.071,89€	
Φόρος Κλίμακας	5.419,66€	2.138,44€	15.708,00€	2.138,44€	6.259,85€	1.501,06€	840,19€
Μειώσεις από το φόρο	214,06€	1.078,24€	214,06€	1.078,24€	214,06€	440,86€	-637,38€
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	5.205,60€	1.060,20€	15.493,94€	1.060,20€	6.045,79€	1.060,20€	840,19€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	6.711,74€		6.711,74€		6.711,74€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	-1.506,14€	1.060,20€	8.782,20€	1.060,20€	-665,95€	1.060,20€	840,19€
Τέλη χαρτί/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο							
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σ ύ ν ο λ ο	-1.506,14€	1.060,20€	8.782,20€	1.060,20€	-665,95€	1.060,20€	840,19€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	351,82€		2.110,67€		496,68€		144,86€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	2.269,80€		2.269,80€		2.269,80€		
Σ ύ ν ο λ ο	1.115,48€	1.060,20€	13.162,67€	1.060,20€	2.100,53€	1.060,20€	985,05€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013			5.144,17€		420,10€		420,10€
Συνολικό Ποσό	1.115,48€	1.060,20€	18.306,84€	1.060,20€	2.520,63€	1.060,20€	1.405,15€
Ποσό που επιστράφηκε							
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο	2.175,68€		19.367,04€		3.580,83€		1.405,15€

Συνολική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα Απόφαση

α	Αριθμός	-	Οριστική	Έτος	Διαφορά λογητέας	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο θροου 58 ΚΦΔ	Ειδική εισφορά αλληλεγγυ	Οριστική Φορο- λογική
	Πράξης								

							ης	Υποχρέωση
1	...../29.12.2	Οριστ.Πράξη προδιορισμού. εισοδήματος	2015	2.337,72	607,81	151,95	32,72	792,48
2	...../29.12.2	Οριστ.Πράξη προδιορισμού. εισοδήματος	2016		840,19	420,10	144,86	1.405,15
3	...../29.12.22	Οριστ.πράξη ής προστίμου	2015		1.000,00			1.000,00
Σύνολα					2448,00	572,05	177,58	3.197,63

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

