



Άρθρο του ΓΙΩΡΓΟΥ ΔΑΛΙΑΝΗ, με τη συνεργασία
του ΔΙΟΝΥΣΗ ΣΑΜΟΛΗ και της ΝΙΚΗΣ ΧΑΤΖΟΠΟΥΛΟΥ(*)

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός στον φορολογικό έλεγχο

Το άρθρο 28 του ΚΦΕ αποτελεί την πύλη εισόδου του ελέγχου σε τρόπους εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος επιχειρήσεων και φυσικών προσώπων. Μέσω του άρθρου αυτού, οι φορολογικές αρχές ξεφεύγουν από τις παραδοσιακές μεθόδους ελέγχου και εφαρμόζουν κάθε διαθέσιμο στοιχείο, αλλά και τις έμμεσες τεχνικές για να διενεργήσουν τον έλεγχο. Κατά την εφαρμογή του όμως παρατηρούνται εκ μέρους των ελεγκτικών αρχών και αυθαιρεσίες.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 προβλέπεται 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.»

Στις περιπτώσεις που περιγράφονται ανωτέρω, λοιπόν, μπορεί να εφαρμοστεί το άρθρο 28. Με τις μεθόδους που περιγράφονται στο ανωτέρω άρθρο και εξειδικεύονται στις σχετικές εκδοθείσες εγκυκλίους, οι φορολογούμενοι ελέγχονται όχι με βάση τα βιβλία και στοιχεία τους, αλλά με βάση τεχνικές που εφαρμόζονται κατά την κρίση των φορολογικών αρχών και για τον λόγο αυτό η προσφυγή στο άρθρο

(*) Ο κ. Γιώργος Δαλιάνης είναι Διευθύνων Σύμβουλος της Artion A.E. & ιδρυτής του Ομίλου Artion, Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός.

Ο κ. Διονύσης Σαμόλης είναι Partner και Γενικός Διευθυντής της Artion A.E.

Η κα Νίκη Χατζοπούλου είναι Δικηγόρος LL.M. & Διαμεσολαβήτρια, συνεργάτης της Artion A.E.

αυτό θα πρέπει να γίνεται με σύνεση και μόνο όταν αποδεδειγμένα συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις για την χρήση του.

Στις ακόλουθες ΔΕΔ που παραθέτουμε έχει διαπιστωθεί αυθαίρετη χρήση του άρθρου 28, π.χ. λόγω μη έκδοσης παραστατικού λίγων ευρώ σε σχέση με τον τζίρο ή λόγω εύρεσης ανατιολόγητων πιστώσεων μικροποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Με λίγα λόγια οι περιπτώσεις αυτές μας γυρίζουν πίσω στις δρακόντειες και ανεπίτρεπτες για την εποχή μας μεθόδους του ΚΒΣ 186/1992, που προέβλεπε ανεπάρκεια και ανακρίβεια των βιβλίων ακόμη και για ασήμαντες παραβάσεις και οδηγούσε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Δύο τέτοιες περιπτώσεις αναφέρονται και στις ακόλουθες αποφάσεις ΔΕΔ, αλλά ευτυχώς οι ενδικοφανείς προσφυγές έγιναν αποδεκτές από την ΔΕΔ Θεσσαλονίκης και Αθήνας αντίστοιχα.

Κατωτέρω, παραθέτουμε αποσπάσματα από ΔΕΔ που δέχθηκαν ότι κακώς έγινε χρήση του εν λόγω άρθρου:

α) Με την υπ' αριθ. 874/2020 απόφαση της ΔΕΔ Θεσ/νίκης, η οποία έκανε δεκτή την οικεία ενδικοφανή προσφυγή, κρίθηκαν τα ακόλουθα:

«Επειδή, εν προκειμένω, προσκομίστηκαν όλα τα τηρούμενα βιβλία και το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων, ενώ οι μη εμφανισθείσες συναλλαγές εκτιμήθηκαν από τον έλεγχο στο ύψος των 585,00 €, με βάση, τόσο τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διέθετε η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης (όπως ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, κλπ.), όσο και από το μέσο όρο των εκδοθέντων αποδείξεων σε παρόμοιες περιπτώσεις ιδιωτών πελατών.

Συνεπώς, η αξία των μη καταχωρημένων στοιχείων είναι πολύ μικρή σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, δηλαδή ανέρχεται σε ποσοστό περίπου 1,72 % των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων του, ενώ παράλληλα δεν καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Επιπλέον σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο έχουν τηρηθεί σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις της υποπαρ. Ε1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ενώ δεν προέκυψαν παραβάσεις, κατασχεμένα ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία να πιθανολογείται φοροδιαφυγή.

Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία δέχεται, ότι ο λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός, ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ως βάσιμος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και να τροποποιηθεί η με αριθμ. .../9-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014».

β) Στην υπ' αριθ. 3607/2021 απόφαση ΔΕΔ Αθήνας έγινε δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή και συγκεκριμένα ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη αναλυτικής και τεκμηριωμένης απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, από την πλευρά του ελέγχου («Επειδή από την παράθεση των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων διαπιστώνεται ότι για την προσφεύγουσα, φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα αφενός δεν διαπιστώθηκε καμία από τις περιπτώσεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. -ν. 4172/2013 (ήτοι(α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο, β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον ΚΦΔ, γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση) αφετέρου δεν πληρούνται ούτε και οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΕ. Ειδικότερα στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αποδείχθηκε ούτε

ότι υφίσταται περίπτωση απόκλισης μεταξύ δηλωμένου εισοδήματος και προσωπικών δαπανών διαβίωσης ούτε και διαπιστώθηκε ότι υπάρχει συγκεκριμένη προσαύξηση. Σημειώνεται ότι στις σχετικές διατάξεις σαφώς ορίζεται ότι προϋπόθεση για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι «να υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα». Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι «Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας μέσω αύξησης υπολοίπου τραπεζικών λογαριασμών και μέσω ύψους πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων τα οποία έρχονται σε δυσαναλογία με τα δηλωθέντα εισοδήματα έκρινε βάσει της παρ.2 του Άρ.28/Ν.4172-2013...». Ωστόσο αφενός θα πρέπει κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων και παροχής των απαιτούμενων εξηγήσεων από την πλευρά του φορολογούμενου να διαπιστώνεται αναλυτικά τεκμηριωμένα και με οριστικό τρόπο ότι υφίσταται συγκεκριμένη προσαύξηση αφετέρου από την σύγκριση των τραπεζικών πιστώσεων και των ακαθαρίστων εσόδων πλέον του ΦΠΑ για τα υπό κρίση φορολογικά έτη: (...) διαπιστώνεται μεν ότι υφίσταται απόκλιση για τα φορολογικά έτη 2014 και 2016 όχι όμως ικανή για να θεωρηθεί από την ελεγκτική αρχή ότι πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε χωρίς περαιτέρω αποδείξεις για διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας»).

Επίσης, μία προϋπόθεση για την χρήση του άρθρου 28 ΚΦΕ είναι και η μη κάλυψη των τεκμηρίων σε περίπτωση μη επάρκειας των εισοδημάτων της οικείας χρήσης και εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου, να μην καλύπτει το ποσό αυτό, π.χ. επειδή ο φορολογούμενος δήλωσε ανάλωση 20.000 ευρώ και ο έλεγχος σε επανέλεγχο των διαθέσιμων προέκυψε ότι ήταν διαθέσιμο το ποσό των 19.000 ευρώ. Ακόμη πιο τραγικό είναι ότι ο ίδιος ο έλεγχος να έχει κάνει λάθος κατά τον υπολογισμό των διαθέσιμων κεφαλαίων και παρ' όλα αυτά να επιβάλλει στον φορολογούμενο δυσβάσταχτους φόρους.

Συμπεραίνουμε, λοιπόν, ότι η μεθοδολογία του άρθρου 28 ΚΦΕ θα πρέπει να εφαρμόζεται μόνο όταν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, ειδάλλως οι πράξεις προσδιορισμού φόρου είναι άκυρες, γεγονός που ευτυχώς διαπιστώνεται και από την ΔΕΔ. Πιστεύουμε και προτείνουμε η Διοίκηση να οριοθετήσει ακόμη και ποσοτικά κριτήρια για την εφαρμογή του άρθρου 28 ΚΦΕ.

Μόλις κυκλοφόρησε

ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΣΤ. ΑΛΗΦΑΝΤΗ

Διδάσκοντας στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

ΕΤΑΙΡΙΚΟΙ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ

N. 4601/2019

Συγχωνεύσεις, Διασπάσεις, Μετατροπές εταιρειών.

Νομοθεσία και Πρακτική - Αρθρογραφία

ΕΚΔΟΣΗ 2021

• Ανάλυση των νέων διατάξεων του Ν.4601/2019 για τους εταιρικούς μετασχηματισμούς με την αιτιολογική έκθεση και τις οδηγίες του Υπ. Οικ/κών. Πρακτική συγχωνεύσεων, διασπάσεων, μετασχηματισμών. Δημοσίευση 41 άρθρων σχετικά με τους εταιρικούς μετασχηματισμούς βάσει των νόμων 1297/1972, 2166/1993 και 4601/2019.