



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.02.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 350

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση, εστιατόριο - κινητή μονάδα εστίασης φόρος ποσού 8.239,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.119,50 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.411,47 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 13.769,97 €, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών σε 172.688,00 € από 95.779,86 € βάσει δήλωσης. Περαιτέρω, διαπιστώθηκαν μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ποσού 794,00 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 9.232,80 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.616,40 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.762,69 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 15.611,89 €, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών σε 206.739,88 € από 175.479,34 € βάσει δήλωσης. Επιπλέον, διαπιστώθηκαν μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ποσού 3.886,03 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 17.657,74 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 8.828,87 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 26.486,61 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της, βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 249,67 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 7.587,68 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.793,84 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 11.381,52 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της, βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 €, λόγω υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της περιόδου 01/04/2016-30/06/2016.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 200,00 € (2 * 100,00 €), λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. των περιόδων 01/04/2017-30/06/2017 και 01/10/2017-31/12/2017.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 και παράβαση των άρθρων 28 και 34 του ν. 4174/2013 για τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2016. Όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, ο έλεγχος για την προϋπόθεση υπαγωγής του στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013, λανθασμένα έλαβε υπόψη του τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης κάθε έτους, ενώ οι διατάξεις της παραγράφου 2 του

ως άνω άρθρου προβλέπουν την σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης, ήτοι τις πραγματικές, που έπρεπε να αναζητήσει, όπως προκύπτει από το έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2016 και την Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση του φορολογικού έτους 2016, απ' όπου αποδεικνύεται ότι το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες του και άρα δεν τεκμηριώνεται λόγος υπαγωγής του στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

2) Εσφαλμένη και μη νόμιμη εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή δηλώνει ότι δεν μπορεί να ελέγξει τα αποθέματα και κατά σαφή παραβίαση της Εγκυκλίου με αριθμό 2016/2020, προβαίνει σε εφαρμογή της μεθόδου των αναλογιών. Η παράλειψη αυτή είναι κρίσιμη διότι ο έλεγχος υπολαμβάνει ως δεδομένο, εντελώς αναισιολόγητα και αναπόδεικτα, ότι τα ελεγχόμενα έτη ολοκληρώθηκαν χωρίς διαθέσιμη αποθήκη, ήτοι ότι το σύνολο των αγορών πωλήθηκαν εντός του ίδιου φορολογικού έτους, γεγονός που δεν συνάδει με την κοινή λογική.

3) Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α.. Με βάση την ερμηνεία των διατάξεων του αρ. 48 του ν. 2859/2000, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, δεν είναι δεσμευτικός για τον προσδιορισμό των εκροών στον Φ.Π.Α. και επομένως πρέπει ο έλεγχος να διατυπώνει αυτοτελή κρίση για τον προσδιορισμό τόσο των εκροών στον Φ.Π.Α. όσο και των εισροών. Έτσι, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα (εκροές) των υπαγόμενων σε Φ.Π.Α. επιχειρήσεων, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων και συντάσσεται ιδιαίτερη, αυτοτελής, έκθεση, η οποία περιέχει τις διαπιστώσεις του ελέγχου αλλά και πρέπει να γίνει αυτοτελής προσδιορισμός των εσόδων που υπόκεινται στον Φ.Π.Α.. Ο έλεγχος Φ.Π.Α. δεν προσδιόρισε αυτοτελώς, εκφέροντας νέα αιτιολογημένη κρίση, τις φορολογητέες εκροές αλλά αντίθετα υιοθέτησε δίχως άλλο τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ως εκ τούτου ο προσδιορισμός αυτός είναι μη νόμιμος.

4) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τους ισχυρισμούς του για τη φύρα των προϊόντων του. Πιο συγκεκριμένα εσφαλμένα υπολογίσθηκε από τους ελεγκτές της φορολογικής αρχής κατά τον επιγενόμενο έλεγχο, το ποσοστό της φύρας για την επιχείρηση του, στα τρόφιμα σε ποσοστό 30% και στα ποτά σε ποσοστό 5%. Η ατομική του επιχείρηση βρίσκεται σε ιδιοκτήτη έκταση στον του Δήμου Θάσου, έμπροσθεν της ξενοδοχειακής μονάδας που του ανήκει, στην αμμουδιά σε μία από τις καλύτερες παραλίες για μπάνιο στην περιοχή. Είναι μία από τις πιο γνωστές και παλιές επιχειρήσεις του νησιού, ένα από τα καλύτερα εστιατόρια αλλά και μπαρ παραλίας, που έχει καταφέρει να δημιουργήσει οικογενειακή παράδοση ποιότητας αλλά και να αποτελεί όνομα συνώνυμο με τις υψηλές παρεχόμενες τουριστικές υπηρεσίες εστίασης για περισσότερα από 30 έτη. Αυτό, όπως είναι ευνόητο, σημαίνει ότι για την διατήρηση της φήμης και της πελατείας της επιχείρησής του, προσφέρει στους καταναλωτές μόνο ανώτατης ποιότητας οστρακοειδή, ψαρικά, ψάρια και κρεατικά αλλά και συνολικά τρόφιμα, τα

οποία, λόγω του γεγονότος ότι είναι ιδιαίτερα ευπαθή, δεν πωλούνται από την επιχείρηση του παρά μόνο αν είναι ιδιαιτέρως φρέσκα, με αυτονόητη συνέπεια το ποσοστό φύρας στα τρόφιμα του να ανέρχεται σε ποσοστό που αγγίζει το 50%. Επιπλέον, η παροχή της υπηρεσίας πώλησης ποτών και αναψυκτικών τόσο στο εστιατόριο, όσο και στον σνακ μπαρ της επιχείρησής του και η κατασκευή κοκτέιλς με τη χρήση διάφορων ποτών και χυμών και αναψυκτικών, δημιουργεί απώλειες και φθορές σε ποτά, ήτοι φύρα, τουλάχιστον ποσοστού 10%. Τα επικαλούμενα ποσοστά φύρας είναι εύλογα και αποδεκτά από τους κανόνες της κοινής λογικής και της πείρας, λόγω της αδιαμφισβήτητης ευπάθειας προϊόντων όπως τα ψάρια, τα οστρακοειδή, τα πουλερικά και τα κρεατικά, αλλά και αποδεκτά από τη νομολογία των αποφάσεων των ΔΕΔ (βλ. τη με αριθμό 108/2022 απόφαση ΔΕΔ).

5) Παραβίαση αρχής αμεροληψίας, αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Μη απόδειξη φοροδιαφυγής, ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου Η φορολογική αρχή, προσέφυγε σε μία τεκμαρτή μέθοδο ελέγχου, λαμβάνοντας ως δεδομένο ότι το σύνολο των αγορών ανάγονται σε πωλήσεις, χωρίς να αξιολογήσει τα πραγματικά στοιχεία λειτουργίας της συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας. Όπως προκύπτει από τις συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, δεν διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις αν και είχαν και έχουν στα χέρια τους οι ελεγκτές, τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής του.

Ως προς το σύνολο των ισχυρισμών του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή»

θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...»

Επειδή, με την Α. 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι: «
Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 - Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. ...

Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 28 του Ν. 4172/2013, 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 άρθ. 27 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας

ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣΤΕ 3338/2011), προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣΤΕ 426/2013, 1514/2013).

Επειδή, με την απόφαση Α 1008/20.01.2020 «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 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» διευκρινίσθηκε ότι:

«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.

...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. ...».

Επειδή, με την Ε 2015/2020 διευκρινίζεται ότι: «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..... 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

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

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2016/31.01.2020 «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)» διευκρινίσθηκε ότι: ...

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 προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

...

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. 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.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. ...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, στην προκειμένη περίπτωση καταρχήν η φορολογική αρχή, αναφορικά με τις προϋποθέσεις υπαγωγής του προσφεύγοντος στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4172/2013, λανθασμένα έλαβε υπόψη της τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης του έτους 2016, καθόσον οι διατάξεις της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου προβλέπουν την σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και όχι με τις τεκμαρτές.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ισχύοντα, καθώς και την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016 προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα:

Περιγραφή	Ποσό
Δηλωθέν εισόδημα	
Εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών	2.280,00€
Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	0,12€
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	2.280,12€
Προσωπικές δαπάνες	
Τέλη κυκλοφορίας	300,00€
Καταβληθέντες φόροι (ΕΝΦΙΑ)	3.404,20€
Σύνολο δαπανών	3.704,20€

Διαφορά	-1.424,08€
----------------	-------------------

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα αναγραφόμενα στην υποβληθείσα δήλωση, σε συνδυασμό με τα δεδομένα που προκύπτουν από την έρευνα στο σύστημα TAXIS για τον εντοπισμό δαπανών που εξοφλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2016, είναι πρόδηλο ότι το εισόδημα για το εν λόγω έτος δεν κάλυπτε τις προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντος και σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 δικαιολογείται η προσφυγή της φορολογικής αρχής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Περαιτέρω, είναι οξύμωρο ο προσφεύγων να ισχυρίζεται ότι το εισόδημα των 2.280,12 € υπερκαλύπτει τις πραγματικές του δαπάνες όταν δηλώνει ιδιοκατοίκηση πέντε μηνών σε μονοκατοικία 205 τ.μ. στη Θάσο, ιδιοκτησία Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου 1.796 κ.εκ. και σκάφους αναψυχής έξι μέτρων για όλο το έτος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω για το φορολογικό έτος 2017, πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Εγκύκλιος Ε 2015/2020), καθώς σε βάρος του προσφεύγοντος εκδόθηκε η με αριθμό .../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 που αφορά μη έκδοση επτά (7) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης για ισάριθμες λιανικές πωλήσεις αξίας εκάστης 1) 7,50€, 2) 7,00€, 3) 8,00€, 4) 6,00€, 5) 3,00€, 6) 9,00€, και 7) 7,00€ αντίστοιχα και συνολικής αξίας 74,50€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.). Η παράβαση διαπιστώθηκε την .../07/2017 από την Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης.

Επειδή, το είδος των πωλούμενων προϊόντων δε συνάδει με τη διατήρηση υψηλών αποθεμάτων από τον προσφεύγοντα. Επιπλέον ο ισχυρισμός του ότι η φορολογική αρχή δεν ήλεγξε τις αποθήκες και συνακόλουθα δεν αιτιολόγησε ορθά τον υπολογισμό των ακαθάριστων και καθαρών εσόδων της έρχεται σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του ότι προσφέρει στους καταναλωτές μόνο ανώτατης ποιότητας οστρακοειδή, ψαρικά, ψάρια και κρεατικά αλλά και γενικότερα τρόφιμα, τα οποία, λόγω του γεγονότος ότι είναι ιδιαίτερα ευπαθή, δεν πωλούνται από την επιχείρηση του παρά μόνο αν είναι ιδιαίτερος φρέσκα, κάτι το οποίο υποδηλώνει ότι δεν διατηρεί αποθέματα, ή αν διατηρεί αυτά είναι ελάχιστα. Περαιτέρω, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δραστηριοποιείται στην Θάσο, που ως καλοκαιρινός προορισμός παρουσιάζει κίνηση συγκεκριμένους μήνες του χρόνου, το γεγονός ότι στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. το πρώτο και το τελευταίο τρίμηνο κάθε έτους (αρ. δήλωσης/2016 – α΄ τρίμηνο 2016, αρ. δήλωσης/2017 – δ΄ τρίμηνο 2016, αρ. δήλωσης/2017 – α΄ τρίμηνο 2017 και αρ. δήλωσης/2018 – δ΄ τρίμηνο 2017) εμφανίζει μηδενικές φορολογητέες εκροές ενισχύει την κρίση της φορολογικής αρχής ότι δεν υπάρχουν αποθέματα στο τέλος του έτους. Εξάλλου, αν όντως υπήρχαν αποθέματα έναρξης ή/και λήξης τα οποία επηρέαζαν το λογιστικό αποτέλεσμα, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα αποτύπωσής τους στα οικεία πεδία του φορολογικού εντύπου Ε3. Επιπλέον, εάν ο προσφεύγων

έκρινε απαραίτητη τη διενέργεια απογραφής, θεωρώντας ότι επηρέαζε το κόστος πωληθέντων του, θα την απεικόνιζε στα λογιστικά του αρχεία.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ιδίως λόγω παράλειψης της φορολογικής αρχής να ελέγξει τα αποθέματα της ατομικής του επιχείρησης προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή ορθώς έλαβε υπόψη βάσει του άρθρου 7 της απόφασης Α 1008/20.01.2010 και της περ. Δ της εγκύκλιου Ε 2016/31.01.2020 τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως τα προσδιόρισε με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών στη φορολογία του εισοδήματος, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Συνέταξε προς τούτο σχετική έκθεση ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μη ορθώς ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. υπολογίσθηκε βάσει των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίστηκαν για τη φορολογία εισοδήματος, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ προκύπτει ότι η φορολογική αναγνώρισε ποσοστό φύρας 30% στα σερβιρισθέντα φαγητά και 5% στα ποτά όσον αφορά το εστιατόριο λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας και το αντικείμενο δραστηριότητας του προσφεύγοντος, ενώ όσον αφορά το σνακ – μπαρ μείωσε την αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς κατά 30%, σε σχέση με τα στοιχεία που της παρείχε ο ίδιος με την με αριθ. πρωτ./.....2019 υπεύθυνη δήλωσή του λόγω του ότι οι κατάλογοι που προσκόμισε αφορούσαν το έτος 2019, ενώ τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη ήταν το 2016 και το 2017. Περαιτέρω αναγνώρισε και ποσοστό φύρας 5% για τα είδη του σνακ – μπαρ.

Επειδή, κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991)».

Επειδή, το ποσοστό 50% που επικαλείται ο προσφεύγων ως φύρα στα τρόφιμα, καθώς και το ποσοστό 10% για τα ποτά κρίνονται ιδιαίτερα υψηλά. Βάσει των οικείων εκθέσεων ελέγχου η τιμή πώλησης ενδεικτικά της τσιπούρας ιχθυοτροφείου στο εστιατόριο, ύψους 12,39 € (17,70 € * 70% λόγω φύρας) και η τιμή πώλησης του cocktail mojito σε 2,62 € στο σνακ – μπαρ (4,03 € * 65% λόγω μείωσης τιμής τιμοκαταλόγου και φύρας) που λήφθηκαν υπόψη από την ελέγχουσα φορολογική αρχή κρίνονται από την υπηρεσία μας ιδιαίτερα χαμηλές προς το συμφέρον του προσφεύγοντος.

Ελλείπει δε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τον εν λόγω ισχυρισμό, αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος

(ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, δεν προβάλλεται ισχυρισμός για την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και για την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ. Περαιτέρω, ούτε για τις μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ποσού 794,00 € και 3.886,03 € για το φορολογικό έτος 2016 και για το φορολογικό έτος 2017 αντίστοιχα προβάλλεται κάποιος ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	8.239,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	4.119,50€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.411,47€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	13.769,97€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	9.232,80€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	4.616,40€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.762,69€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	15.611,89€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	17.657,74€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	8.828,87€
Σύνολο φόρου για καταβολή	26.486,61€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	7.587,68€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	3.793,84€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.381,52€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	249,67€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο	100,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο	200,00€
----------	---------

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.