



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

10/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

339

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του, κατοίκου, κατά α) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 , δ) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τη με αριθ. πρωτ.έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Το απόσυμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 7.994,12 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 3.997,06 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.033,82 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 13.025,00 €.

β) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 25.251,11 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 12.625,56 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.535,32 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 42.411,99 €.

γ) Με την υπ' αριθ.Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 5.057,13 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 2.528,57 €, ήτοι συνολικό ποσό 7.585,70 €.

δ) Με την υπ' αριθ.Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 10.967,50 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 5.483,75 €, ήτοι συνολικό ποσό 16.451,25 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των με ημερομηνία θεώρησηςοικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας.

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ – ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ, ΑΛΙΕΙΑ ΨΑΡΙΩΝ ΠΟΥ ΔΙΑΤΙΘΕΝΤΑΙ ΖΩΝΤΑ», η υπ' αριθ.πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ,

σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου βιβλία και στοιχεία καθώς και δικαιολογητικά εγγραφών για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, καθώς και η με αριθ. πρωτ.δεύτερη πρόσκληση, με την οποία ζητήθηκε εκ νέου η προσκόμιση των παραπάνω δικαιολογητικών εντός προθεσμίας 5 ημερών στην οποία επίσης δεν ανταποκρίθηκε.

Περαιτέρω, κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

Για το φορολογικό έτος 2016:

Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	5.033,91
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	4.713,87
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	320,04
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	25.470,33
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	12.736,21
Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής	12.083,27
Δαπάνη ενοικίου κύριας κατοικίας	2.400,00

Για το φορολογικό έτος 2017:

Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	24.772,33
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	960,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	23.762,33
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	32.496,87
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	10.340,72
Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής	19.756,15
Δαπάνη ενοικίου κύριας κατοικίας	2.400,00

Επιπλέον, διαπιστώθηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για το φορολογικό έτος 2017 και επεβλήθη πρόστιμο ύψους 250,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. γ' καθώς και της παρ. 2 του ν. 4172 /2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ.Απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, με την οποία ενέκρινε την τεχνική της αρχής των αναλογιών ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στο ύψος των 228.676,92 € για το φορολογικό έτος 2016 και 213.324,28 € για το φορολογικό έτος 2017.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	211.625,59	228.676,92	17.051,33
ΜΕΙΟΝ: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	99.608,37	99.608,37	-
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	112.017,22	129.068,55	17.051,33
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	134.076,07	134.076,07	-
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	26.772,72	26.772,72	-
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	-	13.739,70	13.739,70
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	4.713,89	35.504,90	30.791,01

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	170.231,73	213.324,28	43.092,55
ΜΕΙΟΝ: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	91.950,12	91.950,12	-
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	78.281,61	121.374,16	43.092,55
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	120.586,17	120.586,17	-
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	66.066,89	66.066,89	-
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	-	17.016,65	17.016,65
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	23.762,33	83.871,53	60.109,20

Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι με αριθ.προσωρινές πράξεις και το με αριθ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα προκειμένου να καταθέσει εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας τις απόψεις του. Επί των ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της οριζόμενης προθεσμίας και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Μη νόμιμη η θυροκόλληση των επίδικων πράξεων.** Η Φορολογική Διοίκηση δεν έπραξε τα όσα προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΔΔ σχετικά με την θυροκόλληση των επίδικων πράξεων. Ο ίδιος, την 03-01-2023 διαπίστωσε την βεβαίωση των σχετικών ποσών φόρου στον λογαριασμό του στο TAXIS, οπότε και έψαξε

στην επιχείρησή του η οποία ήταν κλειστή, αλλά και στον κήπο του σπιτιού του όπου εντέλει βρήκε τον φάκελο με τις επίδικες πράξεις μαζί με τις εκθέσεις ελέγχου. Συνεπώς, η θυροκόλληση είναι άκυρη.

- **Παραγραφή της χρήσεως 2016 καθώς έλαβε γνώση των επίδικων πράξεων την 03-01-2023.** Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ και του ν. 2859/2000 η κοινοποίηση των πράξεων δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης. Επομένως η χρήση 2016 παραγράφηκε την 31-12-2022 και οι ως άνω πράξεις είναι άκυρες καθώς έλαβε γνώση την 03-01-2023.
- **Μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου στις χρήσεις 2016 & 2017.**
 - α) Στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος αναφέρει ότι επιλέχθηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς δεν προσκομίστηκαν στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. τα φορολογικά αρχεία για την διενέργεια του ελέγχου. Ωστόσο, η εντολή ελέγχου που απεστάλη αφορούσε επιτόπιο έλεγχο επομένως ο ίδιος δεν είχε υποχρέωση να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία στην φορολογική αρχή. β) ο λογιστής του προσκόμισε το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων στη φορολογική αρχή το πρώτο δεκαήμερο του Σεπτεμβρίου. γ) Στην ίδια έκθεση ελέγχου αναφέρεται επίσης ότι κατά το φορολογικό έτος 2016, οι προσωπικές δαπάνες του ίδιου υπερβαίνουν το δηλούμενο εισόδημα, χωρίς ωστόσο να του ζητείται η προσκόμιση πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου σε καμία από τις δύο προσκλήσεις που εστάλησαν. Σύμφωνα με τη με αριθ. 2305/2017 απόφαση του ΣΤΕ, η φορολογική αρχή πριν προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, οφείλει να αποδείξει ότι κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων και ότι αυτός ήταν αδύνατος ή εξαιρετικά δυσχερής. Εν προκειμένω, παρόλο που ο έλεγχος έχει προσδιορίσει και μπορεί να καταλογίσει την προσδιορισθείσα φορολογητέα ύλη, προχωρεί καταχρηστικά και αυθαίρετα στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
- **Δεν υπάρχει σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις, το ποσοστό φύρας είναι μικρό και οι τιμές ανά μερίδα είναι αυθαίρετες όπως και τα γραμμάρια ανά μερίδα.** Σύμφωνα με τη με αριθ. 821/2021 απόφαση της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης στις επιχειρήσεις εστίασης υφίσταται μεγάλο ποσοστό φύρας κατά την παρασκευή των γευμάτων (30%- 35%) αλλά και απώλειες σε πρώτη ύλη που δεν καταναλώνεται εντός της ημέρας. Πολλές παραγωγικές διαδικασίες έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ορισμένων υλικών, ενώ άλλες φορές ατυχήματα ή έκτακτα γεγονότα οδηγούν σε απώλεια υλικών. Σύμφωνα με την δική του εκτίμηση θα έπρεπε να αναγνωριστεί ένας μέσος όρος φύρας 36,64% για τα φαγητά και 15% για τα ποτά και αναψυκτικά.
- **Αδικαιολόγητη προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων εκ πωλήσεων και παράνομος προσδιορισμός ΦΠΑ αντίθετα με τις κοινοτικές οδηγίες.** Οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 που επιτρέπουν εξωλογιστικό προσδιορισμό ΦΠΑ με επίκληση διατάξεων και εφαρμογή αποτελεσμάτων άλλων φορολογιών και συγκεκριμένα της φορολογίας εισοδήματος είναι αντίθετες με τα άρθρα 11 και 27 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ. Ο ΦΠΑ τον οποίον εισπράττουν οι φορολογικές αρχές δεν μπορεί να υπερβαίνει την πράγματι καταβληθείσα από τον αγοραστή αντιπαροχή επί της οποίας υπολογίστηκε ο ΦΠΑ που επιβαρύνει τελικά τον αγοραστή. Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα στο εισόδημα και αυτά μεταφέρθηκαν στο ΦΠΑ επί των οποίων εφαρμόστηκε ο συντελεστής αυτού, δημιουργώντας εξοντωτική ποινή και κύρωση σε βάρος του, με αποτέλεσμα την παραβίασης της θεμελιώδους κοινοτικής αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

- Παραβίαση αρχής αμεροληψίας- Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης- Ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου εν σχέση με την φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς. Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου δεν διενεργήθηκε έλεγχος στην έδρα όπως ορίζεται στην εντολή ελέγχου.
- Άκυρη η ανανέωση της θητείας του Διοικητή της ΑΑΔΕ άκυρες και οι αποφάσεις του και ειδικά η εξουσιοδότηση των Προϊστάμενων των Δ.Ο.Υ. για την υπογραφή εντολών ελέγχου, εκθέσεων ελέγχου.
- Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Σε συνέχεια της κατάθεσης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων κατέθεσε το απόσυμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο αναφέρει τα κάτωθι:

- 1) Δεν υπάρχει σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις και το ποσοστό φύρας είναι πολύ μικρό έως και ανύπαρκτο και οι τιμές ανά μερίδα είναι αυθαίρετες, όπως και τα γραμμάρια για κάθε μερίδα. Εν προκειμένω, για μια όμοια με την δική του επιχείρηση έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος για τα ίδια έτη και έχει κατατεθεί προσφυγή η οποία βρίσκεται υπό εξέταση στην Υπηρεσία μας. Επιπλέον, προσκομίζει λογαριασμούς κατανάλωσης ρεύματος και νερού καθώς και τις τραπεζικές κινήσεις του λογαριασμού που διαθέτει στην τράπεζαμέχρι 31-12-2016 και 31-12-2017. Σύμφωνα με την Α. 1008/2020 απόφαση η εφαρμογή της μεθόδου των έμμεσων τεχνικών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου. Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου είναι πλημμελής και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντα να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά την συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών του:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

.....*Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση [...]*»

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αλλά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του προσφεύγοντα σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να χρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης θυροκόλλησης των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή

στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή
β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2717/1999 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 48. Όργανα - Παραγγελία

2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους.

Άρθρο 50. Προς ιδιώτες

1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.

Άρθρο 51. Στην κατοικία

1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι.

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους.

Άρθρο 55. Θυροκόλληση

1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.

Άρθρο 56. Έκθεση

1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.

2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.

Άρθρο 57. Συντέλεση

1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έγινε νόμιμη θυροκόλληση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις βρέθηκαν στον κήπο του σπιτιού του.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων η θυροκόλληση πραγματοποιήθηκε την Τετάρτη στην οικία του προσφεύγοντα στο από τον επιμελητή της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τον μάρτυρα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΔΔ και του άρθ. 5 του ΚΦΔ, καθώς δεν κατέστη δυνατόν να βρεθεί ο ίδιος, ούτε άλλος σύνοικος συγγενής, στην ως άνω διεύθυνση της οικίας του. Επιπλέον, οι προσβαλλόμενες πράξεις

θυροκολλήθηκαν στην κύριο είσοδο του σπιτιού του αφού πρώτα εσωκλείσθηκαν σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής της χρήσης 2016

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 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 πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κοινοποίηση των πράξεων δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης και δεδομένου ότι δεν του κοινοποιήθηκαν νόμιμα οι προσβαλλόμενες πράξεις αλλά ο ίδιος διαπίστωσε την βεβαίωση των εν λόγω ποσών την 03-01-2023, οπότε και τις αναζήτησε, οι σχετικές πράξεις που αφορούν την χρήση 2016 είναι άκυρες καθώς έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις για την χρήση 2016 εκδόθηκαν τηνκαι επιδόθηκαν νομίμως με θυροκόλληση την ίδια ημέρα, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας, επομένως ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εντολή ελέγχου που απεστάλη αφορούσε επιτόπιο έλεγχο επομένως ο ίδιος δεν είχε υποχρέωση να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία στην φορολογική αρχή. Επιπλέον, ότι ο λογιστής του προσκόμισε το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων στη φορολογική αρχή το πρώτο δεκαήμερο του Σεπτεμβρίου και ακόμη ότι δεν του ζητήθηκε να προσκομίσει πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική

Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ, 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου....»

Επειδή, με τη με αριθ. Α.1293 (ΦΕΚ Β 3085 - 31.07.2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:

«.....

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 σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

«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 προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:

«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.

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: **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.

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. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. Χανίων εξέδωσε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αριθ. πρωτ.πρόσκληση του άρθ. 14 του ΚΦΔ, προκειμένου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία καθώς και δικαιολογητικά εγγραφών για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016-2017. Η ανωτέρω πρόσκληση μαζί με τη με αριθ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων και η με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. κοινοποιήθηκαν με συστημένες επιστολές μέσω ΕΛΤΑ (RE GR) και παραδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 18-07-2022, χωρίς ωστόσο ο ίδιος να ανταποκριθεί εντός της οριζόμενης πενταήμερης προθεσμίας. Εν συνεχεία, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αριθ. πρωτ.2η πρόσκληση του άρθ. 14 του ΚΦΔ προκειμένου να προσκομίσει τα ανωτέρω, στην οποία επίσης δεν ανταποκρίθηκε εντός της οριζόμενης πενταήμερης προθεσμίας.

Επειδή, όπως αναφέρεται στη με αριθ. πρωτ.έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία αλλά ούτε δικαιολογητικά των εγγραφών όπως ο ίδιος ισχυρίζεται παντελώς αόριστα και αναπόδεικτα. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, δεν προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο, όπως το αποδεικτικό παράδοσης που υποχρεούται να εκδίδει η Φορολογική αρχή και στο οποίο γίνεται αναφορά όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων μπορεί 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. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου και δεν προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Κατόπιν αυτών, ορθώς πραγματοποιήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2α στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Χανίων με κάθε διαθέσιμο μέσο και με την εφαρμογή εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί μη σύγκρισης με ομοειδείς επιχειρήσεις, μη αναγνώρισης σωστού ποσοστού φύρας και υπολογισμού αυθαίρετων τιμών και γραμμαρίων ανά μερίδα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ 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 τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (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»:

«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 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, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «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)», ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

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

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων εξέδωσε την απόφαση με αριθμόγια την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου (αρχή των αναλογιών) για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, κατόπιν της εισηγητικής έκθεσης του ελεγκτή, σύμφωνα με την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ και συγκεκριμένα της παραγράφου 1 που προβλέπει την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου, καθώς μετά την κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ και της εντολής ελέγχου δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επιπλέον κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, και σύμφωνα με τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις, τα ποσά των δηλωμένων εισοδημάτων του προσφεύγοντος δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές αποτυπώνονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αλλά και στα δεδομένα της ΠΟΛ. 1033/2014. Συγκεκριμένα το 2016 ο προσφεύγων δηλώνει συνολικό εισόδημα ύψους 5.033,91 € ενώ οι συνολικές δαπάνες διαβίωσης προσδιορίζονται σε 25.470,33 €. Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων δηλώνει συνολικό εισόδημα ύψους 24.722,33 € ενώ οι συνολικές δαπάνες διαβίωσης προσδιορίζονται σε 32.496,87 €. Συνεπώς ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε από τον έλεγχο η έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών που προβλέπεται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ειδικότερα, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος μέσω της χρήσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, και συγκεκριμένα του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους, που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από άλλες πηγές.

Ως κύρια πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών ο έλεγχος χρησιμοποίησε τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία, καθώς και από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία και πληροφορίες από τρίτες πηγές. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου:

- Οι τιμές αγοράς των ελεγχόμενων προϊόντων προσδιορίστηκαν βάσει των τιμολογίων αγοράς από προμηθευτές της επιχείρησης του προσφεύγοντος, σύμφωνα και με τις υποβληθείσες ΜΥΦ, όπως αναφέρονται στις σελίδες 15-16 της έκθεσης.
- Οι τιμές πώλησης αυτών (τιμοκατάλογος), εφόσον δεν προσκομίστηκαν τα αναλυτικά αρχεία της ταμειακής μηχανής, προσδιορίστηκαν από τιμοκατάλογο που έχει αναρτήσει η επιχείρηση στο διαδίκτυο (google) και από τιμοκατάλογο ομοειδούς επιχείρησης που βρίσκεται στην ίδια περιοχή. Πραγματοποιήθηκε αποφορολόγηση, και λήφθηκαν υπόψη οι καθαρές αξίες των τιμών πώλησης.
- Η μετατροπή των αγορών ωμού κρέατος σε μερίδες βασίστηκε σε στοιχεία που αντλήθηκαν από την κοινή πείρα και ομοειδείς επιχειρήσεις και έγινε αποδεκτό ότι με ένα κιλό κρέας παρασκευάζονται 3 μερίδες κρέατος. Η ανωτέρω μετατροπή σε ομοειδείς επιχειρήσεις είναι πολλές φορές 4 μερίδες ανά κιλό κρέατος. Παρόλα αυτά ο έλεγχος δέχτηκε την αναλογία 3 προς 1 δεδομένου ότι το σερβιρισμένο πιάτο συνοδεύεται και από γαρνιτούρες (όπως ρύζι, πατάτες, μανιτάρια κλπ.) αξίας μικρότερης του ενός ευρώ.
- Για τη μετατροπή των αγορών κατεψυγμένων θαλασσινών σε μερίδες από τον έλεγχο έγινε αποδεκτό ότι από ένα κιλό κατεψυγμένο θαλασσινά παρασκευάζονται 3 μερίδες θαλασσινών. Η ανωτέρω μετατροπή σε ομοειδείς επιχειρήσεις είναι πολλές φορές 4 μερίδες ανά κιλό θαλασσινών. Παρόλα αυτά ο έλεγχος δέχτηκε την αναλογία 3 προς 1 δεδομένου ότι στο βάρος των κατεψυγμένων θαλασσινών περιλαμβάνεται και πάγος, ο οποίος πολλές φορές φτάνει και το 10% του βάρους.
- Για τη μετατροπή των αγορών νωπών θαλασσινών σε μερίδες από τον έλεγχο έγινε αποδεκτό ότι από ένα κιλό νωπά θαλασσινά παρασκευάζονται 3 μερίδες θαλασσινών. Η ανωτέρω μετατροπή σε ομοειδείς επιχειρήσεις είναι πολλές φορές 4 μερίδες ανά κιλό θαλασσινών. Παρόλα αυτά ο έλεγχος δέχτηκε την αναλογία 3 προς 1 δεδομένου ότι τα νωπά θαλασσινά απαιτούν καθάρισμα από τα εντόσθια με συνέπεια να έχουμε απώλεια βάρους ανά κιλό αγοράς. Πέραν τούτου τα μεγάλα ψάρια πωλούνται με το κιλό και όχι με την μερίδα.
- Η επιλογή των συγκεκριμένων προϊόντων πραγματοποιήθηκε εξαιτίας της συχνότητας που παρουσίαζαν, ήτοι επαναλαμβανόμενες αγορές σε μικρό χρονικό διάστημα χωρίς ύπαρξη αποθεμάτων.
- Οι τιμές πώλησης των κρεάτων βασίστηκαν στον τιμοκατάλογο και αποτελούν ένα μέσο όρο καθώς αμφότερα τα φιλέτα κοτόπουλου, χοιρινού κρέατος μαγειρεύονται και προσφέρονται με διάφορους τρόπους.
- Στο κόστος (τιμή αγοράς) που προέκυψε ανά μερίδα κρέατος υπολογίστηκε και επιπλέον 0,80 € για τα συνοδευτικά κάθε πιάτου (σάλτσα, ρύζι κλπ).
- Για τα θαλασσινά υπολογίστηκε συνοδευτικά με κόστος 0,25 ευρώ, εφόσον συνήθως προσφέρονται με ελάχιστα και κυρίως λαχανικά.

Κατόπιν εξέτασης από τον έλεγχο των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησης, σύμφωνα με τα παραπάνω, σε συνδυασμό με πληροφορίες που αντλήθηκαν, προσδιορίστηκαν οι τιμές πώλησης και αγοράς για μερικά από τα πωληθέντα είδη της επιχείρησης, όπως αυτά αναφέρονται στις σελίδες 17-18 της έκθεσης και στη συνέχεια, ο έλεγχος προσδιόρισε, για το φορολογικό έτος 2016, τη μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς για τα ποτά σε 3,41 και για τα φαγητά σε 2,97. Ομοίως, ο έλεγχος προσδιόρισε, για το φορολογικό έτος 2017, τη μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς για τα ποτά σε 3,36 και για τα φαγητά σε 3,10.

Περαιτέρω, ο έλεγχος αναγνώρισε ποσοστό φύρας 10% στα ποτά και 30% στα αντιστοίχως, λαμβάνοντας υπόψη το είδος του εστιατορίου, τις συνθήκες λειτουργίας και το αντικείμενο δραστηριοποίησης του ελεγχόμενου σε σχέση με την ποιότητα των προσφερόμενων πιάτων από το εστιατόριο, διαμορφώνοντας τις τελικές αναλογίες της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς σε 3,07 για τα ποτά και σε 2,08 για τα φαγητά, για το φορολογικό έτος 2016. Για το φορολογικό έτος 2017, οι τελικές αναλογίες της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς διαμορφώθηκαν σε 3,02 για τα ποτά και σε 2,17 για τα φαγητά.

Λαμβάνοντας υπόψη τα φορολογικά στοιχεία που προσκομίστηκαν από τους προμηθευτές του προσφεύγοντος και αφορούν προμήθεια τροφίμων και ποτών καθώς και το γεγονός ότι από συναφείς ελέγχους και ομοειδείς επιχειρήσεις εστίασης, το ποσοστό των ποτών στον συνολικό τζίρο ανέρχεται σε 18% και το ποσοστό φαγητών σε 82%.

Για το φορολογικό έτος 2016, η σταθμισμένη αναλογία τιμής πώλησης/ τιμή αγοράς προέκυψε ως εξής:

ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ :	$(3,07 \times 18\%) + (2,08 \times 82\%) \rightarrow (0,55 + 1,71) = 2,26$
------------------------------------	--

Για το φορολογικό έτος 2017, η σταθμισμένη αναλογία τιμής πώλησης/ τιμή αγοράς προέκυψε ως εξής:

ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ :	$(3,02 \times 18\%) + (2,17 \times 82\%) \rightarrow (0,54 + 1,78) = 2,32$
------------------------------------	--

Με βάση τα ανωτέρω, προσδιορίστηκαν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την εφαρμογή της σταθμισμένης μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς του ελέγχου στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης του προσφεύγοντος, στο ύψος των 225.114,92 € για το φορολογικό έτος 2016 και σε 213.324,28 € για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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 ο προσφεύγων υποστηρίζει αόριστα ότι τα δεδομένα που η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό του βάρους των μερίδων, των τιμών πώλησης και της φύρας είναι εσφαλμένα και δεν ανταποκρίνονται στις επικρατούσες στην αγορά συνθήκες.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία ούτε στον έλεγχο, καθώς δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις και στο ΣΔΕ, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του, παρά αναφέρεται γενικά στις συνθήκες της αγοράς. Η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων δεν δύναται εν προκειμένω να επηρεάσει το πόρισμα του ελέγχου, αναφορικά με το ύψος της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτή προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή για τα φορολογικά έτη 2016-2017 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί αβάσιμα προβάλλονται.

Σχετικά με τους πρόσθετους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα με το απόσυμπληρωματικό υπόμνημά του

Επειδή, ο προσφεύγων με το απόυπόμνημά του, παραθέτει τα στοιχεία επιχείρησης, η οποία έχει καταθέσει προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσία μας και η οποία σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, είναι όμοια με τη δική του.

Επειδή, από τον έλεγχο της επιχείρησης που επικαλείται ο προσφεύγων με το υπόμνημά του, προκύπτει ότι πρόκειται για επιχείρηση η οποία έχει ως κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΚΑΦΕ ΜΠΑΡ» και ως δευτερεύουσες δραστηριότητες «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΠΝΟΥ», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΠΛΗΡΗ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ» και «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΤΥΧΕΡΩΝ ΠΑΙΧΝΙΔΙΩΝ (ΜΕ ΚΕΡΜΑΤΟΔΕΚΤΗ). Στην ως άνω επιχείρηση πραγματοποιήθηκε επίσης έλεγχος για τα έτη 2016-2017 και εφαρμόστηκαν έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Ωστόσο, η φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο στην ως άνω επιχείρηση, αναγνώρισε ποσοστό φύρας 15% στα φαγητά και 5% στα ποτά, ήτοι μικρότερα ποσοστά σε σχέση με τα ποσοστά φύρας που αναγνωρίστηκαν για την επιχείρηση του προσφεύγοντος, (30% στα φαγητά και 5% στα ποτά) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Εξάλλου, η φορολογική αρχή δε δεσμεύεται από συγκεκριμένο ποσοστό φύρας ανά είδος επιχείρησης αλλά οφείλει να αξιολογεί και να λαμβάνει υπόψη της τα πραγματικά περιστατικά και τον τρόπο λειτουργίας της κάθε επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων με το απόυπόμνημά του, προσκομίζει επιπλέον λογαριασμούς κατανάλωσης ρεύματος και νερού καθώς και τις τραπεζικές κινήσεις του λογαριασμού που διαθέτει στην τράπεζαμέχρι 31-12-2016 και 31-12-2017 και επικαλείται πλημμελή έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς ο έλεγχος δεν έλεγξε τα παραπάνω.

Επειδή, ο έλεγχος έχει λάβει ήδη υπόψη τις δαπάνες όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες δηλώσεις, παρόλο που δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία. Οι δαπάνες που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος είναι οι κάτωθι:

- Αποκλίσεις εσόδων αντισυμβαλλόμενων (ΜΥΦ) οι οποίες κρίνονται ως αξιοποιήσιμες, καθότι εμφανίζονται αγορές μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες των αντισυμβαλλόμενων. Για το φορολογικό έτος 2016 το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε 1.031,58 € πλέον ΦΠΑ 134,08 € και για το φορολογικό έτος 2017 το αντίστοιχο ποσό ανέρχεται σε 4.238,79 € πλέον ΦΠΑ 560,29 €.
- Δαπάνες αποσβέσεων ύψους 12.708,12 € για το φορολογικό έτος 2016 και 12.777,86 € για το φορολογικό έτος 2017, διότι δεν προσκομίστηκε το μητρώο παγίων – κατάσταση αποσβέσεων και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατόν να διαπιστωθεί εάν οι

αποσβέσεις πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις και τους συντελεστές του άρθρ. 24 του ν. 4172/2013 (10% και 20%).

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί αδικαιολόγητης προσάυξης ακαθάριστων εσόδων εκ πωλήσεων και παράνομου προσδιορισμού ΦΠΑ

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα στο εισόδημα τα οποία εν συνεχεία μεταφέρθηκαν στο ΦΠΑ, δημιουργώντας εξοντωτική ποινή και κύρωση σε βάρος του, με αποτέλεσμα την παραβίασης της θεμελιώδους κοινοτικής αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται:

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. [...]

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «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)», ορίζεται ότι:

«....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.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.....»

Επειδή, όπως αναφέρεται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Χανίων, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων και αφορούν αγαθά για τα οποία εφαρμόζονται δύο συντελεστές ΦΠΑ (13% και 23%), τότε η διαφορά στις εκροές επιμερίζεται κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ στις δηλούμενες φορολογητέες εκροές (σελ. 9-10 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Επομένως, για το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκε ΦΠΑ ύψους 4.425,87 € (για φορολογητέες εκροές με συντελεστή 24%) και 465,16 € (για φορολογητέες εκροές με συντελεστή 23%), ήτοι συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους 4.891,03 €. Για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκε ΦΠΑ ύψους 10.342,21 € (για φορολογητέες εκροές με συντελεστή 24%).

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως προσδιορίζονται βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προστίθενται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου συντελεστή Φ.Π.Α. που αφορούν και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται αβάσιμος.

Σχετικά με τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντα

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται 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 η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει η διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόοικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των υπ. αριθ.καιπροσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Α) Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος-Φορολογικό έτος 2016:

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	4.713,87	35.504,90	35.504,90	30.791,03
	της συζύγου	2.962,30	2.962,30	2.962,30	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.240,48	9.234,60	9.234,60	7.994,12
Προκαταβολή φόρου		1.240,47	1.240,47	1.240,47	
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.997,06	3.997,06	3.997,06
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.033,82	1.033,82	1.033,82
Τέλος επιτηδεύματος		1.900,00	1.900,00	1.900,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	4.380,95	17.405,95	17.405,95	13.025,00

Β) Υπ' αριθ.Οριστική ή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος-Φορολογικό έτος 2017:	της συζύγου	785,00	785,00	785,00	
	Πιστωτικό ποσό				
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΟΡΟΣ	Χρεωστικό ποσό	4.423,31	29.674,42	29.674,42	25.251,11
Προκαταβολή φόρου					
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		6.687,43	49.099,42	49.099,42	42.411,99

Γ) Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου-Φορολογική περίοδος 01/01/2016 - 31/12/2016:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	204.654,08	221.705,41	221.705,41	17.051,33
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	108.531,03	107.499,45	107.499,45	1.031,58
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	48.914,71	53.007,03	53.007,03	4.092,32
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	48.819,53	48.685,45	48.685,45	134,08
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		95,18	95,18	-95,18
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	95,18	5.152,31	5.152,31	5.057,13

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		2.528,57	2.528,57	2.528,57
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	95,18	7.680,88	7.680,88	7.585,70

Δ) Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου-Φορολογική περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017:

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	170.070,18	213.162,72	213.162,72	43.092,55
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	106.924,88	102.686,09	102.686,09	4.238,79
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	40.816,84	51.159,05	51.159,05	10.342,21
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	40.776,60	40.191,55	40.191,55	585,05
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		40,24	40,24	-40,24
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	40,24	11.007,74	11.007,74	10.967,50
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		5.483,75	5.483,75	5.483,75
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	40,24	16.491,49	16.491,49	16.451,25

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.