



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

Αριθμός απόφασης: 470

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

E-mail : ded.ath@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 ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, που κατοικεί, κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

α) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017.

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016.

ε) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, Εισοδήματος και ΕΛΠ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

α) Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 260,20 ευρώ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΛΣ) για συναλλαγές αγαθών σε 11 περιπτώσεις συνολικής αποκρυβείσας αξίας 2.168,38 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με την οποία προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.153,99 ευρώ, μετά προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.576,88 ευρώ και μετά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15,17 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό 4.746,04 ευρώ.

γ) Με την υπ' αριθ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με την οποία προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.595,51 ευρώ, μετά προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 797,75 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό 2.393,26 ευρώ.

δ) Με την υπ' αριθ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 4.693,72 ευρώ, μετά προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 2.346,85 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7.040,57 ευρώ.

ε) Με την υπ' αριθ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ

ποσού 5.176,10 ευρώ, μετά προστίμου άρθρου 58^A ΚΦΔ ποσού 2.588,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7.764,15 ευρώ.

Σύντομο Ιστορικό

Με το υπ' αρ.πρωτ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών διαβιβάστηκε φάκελος υπόθεσης του προσφεύγοντα στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής όπου περιείχε κατασχεθέν ντοσιέ με την ένδειξη και από το οποίο προέκυψε περιεχόμενο με παραγγελίες. Από την επεξεργασία των ευρεθεισών σημειώσεων στο προαναφερθέν κατασχεμένο υλικό προέκυψε ότι δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για 21 συναλλαγές-πωλήσεις αγαθών. Συνεπεία του ως άνω εγγράφου εξεδόθη η με αρ..... εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 όπου και διενεργήθηκε ο έλεγχος σύμφωνα με τη Α.1293/2019 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο άλλων ειδών γάμου και βαπτιστικών, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την χρήση της μεθόδου της αρχής των αναλογιών μέσω του συντελεστή μικτού κέρδους επί αγορών σε πωλήσεις επί χονδρικής. Ο έλεγχος αφού υπολόγισε τον συντελεστή μικτού κέρδους επί των αγορών σε 50,85% για το φορολογικό έτος 2016 και σε 60,83% για το φορολογικό έτος 2017, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος σε 64.658,79€ για το φορολογικό έτος 2016 και σε 58.533,58€ για το φορολογικό έτος 2017 ενώ τα καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας διαμορφώθηκαν ως:

| Ανάλυση/Φορολογικό έτος | 2016 | | 2017 | |
|--------------------------------------|------------|----------|------------|----------|
| | Δήλωσης | Ελέγχου | Δήλωσης | Ελέγχου |
| Καθαρά κέρδη επιχειρ. δραστηριότητας | -18.944,73 | 2.527,97 | -12.051,99 | 9.394,11 |

Επιπλέον, μετά από επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν χρηματικές καταθέσεις για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους ή ότι τα ποσά που εμπεριέχονται σε αυτές φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου. Το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων σε Ελληνικούς Τραπεζικούς Λογαριασμούς ανήλθε σε 56.319,84€ για το φορολογικό έτος 2016 και σε 52.532,10€ για το φορολογικό έτος 2017.Αναλυτικά παρατίθεται το προσδιορισθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ανά φορολογικό έτος:

| Προσδιορισμός Εισοδήματος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας | 2016 | 2017 |
|--|-----------------|-----------------|
| Συνολικό ποσό πρωτογενών καταθέσεων σε Ελληνικούς Τραπεζικούς Λογαριασμούς | 56.319,84 | 52.532,10 |
| Μείον ακαθάριστα έσοδα βιβλίων πλέον ΦΠΑ | 53.170,50 | 49.238,33 |
| Σύνολο εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας | 3.149,34 | 3.293,77 |

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος προσδιόρισε τις εκροές, τις εισροές, το φόρο εισροών και εκροών καθώς και τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος ως εξής:

| Ανάλυση | 2016 | | | 2017 | | |
|---------------------------|-----------|-----------------|-----------------|-----------|-----------------|-----------------|
| | Δήλωσης | Ελέγχου | Διαφορά | Δήλωσης | Ελέγχου | Διαφορά |
| Αξία φορολογητέων εκροών | 42.582,56 | 64.678,85 | 22.096,29 | 39.445,45 | 59.019,63 | 19.574,18 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 45.351,78 | 45.351,78 | | 37.857,60 | 37.857,60 | |
| Φόρος εκροών | 9.984,41 | 15.189,47 | 5.205,06 | 9.432,88 | 14.130,69 | 4.697,81 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 10.495,75 | 10.495,75 | | 9.465,93 | 9.465,93 | |
| Πιστωτικό Υπόλοιπο | 511,34 | | | 33,05 | | |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο | | 4.693,72 | 4.693,72 | | 5.176,10 | 5.176,10 |

Επιπλέον, κατόπιν του κοινοποιηθέντος με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθμόν πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 Υπόμνημα με τις απόψεις του. Η ελεγκτική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις του προσφεύγοντα και τα προσκομισθέντα σε αυτόν στοιχεία δέχτηκε ότι έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για τις 10 εκ των 21 συναλλαγών ύψους 1.442,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 ενώ επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 260,20 ευρώ για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε έντεκα (11) περιπτώσεις με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία 2.168,38 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

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

1. Εσφαλμένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος.
2. Εσφαλμένη η χρήση της επιλεχθείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών με βάση το Συντελεστή Μικτού Κέρδους επί των Αγορών μόνο σε πωλήσεις επί χονδρικής και όχι και επί των λιανικών πωλήσεων.
3. Εσφαλμένη η συμπερίληψη όλων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα για τον προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.
4. Άκυρη η διαδικασία της κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή δεν υποβλήθηκε σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Α.1165/2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς δεν υπεβλήθη έγγραφο ενδικοφανούς προσφυγής φέρον ψηφιακή βεβαίωση εγγράφου μέσω του gov.gr αλλά Υπεύθυνη Δήλωση του προσφεύγοντα μέσω gov.gr. Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη ότι η ανωτέρω αναφερόμενη Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ δημοσιεύθηκε την και βρισκόμαστε στην πρώτη περίοδο εφαρμογής της, καθώς και ότι από την Υπεύθυνη Δήλωση, προκύπτει σαφώς τόσο οι προσβαλλόμενες πράξεις όσο και οι προβαλλόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής, η υπηρεσία μας είναι σε θέση να εξετάσει την κρινόμενη υπόθεση.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο λόγο προσφυγής

Επειδή, με το άρθρο 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». Σύμφωνα, με την Ε. 2015/2020 Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων σχετικά με τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων ορίζεται ότι: «4...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». Στην προκείμενη περίπτωση και σύμφωνα με την από 29/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. του ν. 4308/2014 και του ΚΦΔ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας ύψους 2.168,38€ για το φορολογικό έτος 2017. Επιπροσθέτως, από την οικεία έκθεση ελέγχου προέκυψαν πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η αιτία προέλευσης τους και αξιολογήθηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις το οποίο και συνιστά προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

Επειδή, με το άρθρο 27 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 Α. 1008/2020 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 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζονται τα εξής:

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».

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης ο έλεγχος εφάρμοσε την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Ο προσφεύγων προβάλλει ότι η εφαρμογή για τον Προσδιορισμό Ακαθάριστων Εσόδων και Καθαρών Κερδών με την εφαρμογή Συντελεστή Μικτού Κέρδους επί των αγορών δεν απεικονίζει την πραγματικότητα, διότι ο έλεγχος εφάρμοσε την συγκεκριμένη μέθοδο για τις χρήσεις 2016 και 2017 βρίσκοντας κάποια είδη από τα τιμολόγια χονδρικής και το εφάρμοσε γενικά, την στιγμή κατά την οποία ο τζίρος λιανικών πωλήσεων για το έτος 2016 είναι το 70,50 % και συγκεκριμένα εκ του συνόλου εσόδων 43.186,09€, οι χονδρικές πωλήσεις ανέρχονται σε 12.708,07 € (29,50%) ενώ οι λιανικές σε 30.478,02 € (70,50%). Όμως ο έλεγχος χρησιμοποίησε τον συντελεστή μικτού κέρδους επί αγορών σε πωλήσεις χονδρικής κατά επιεική κρίση για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει και η έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ στην οποία αναφέρεται ότι: «*Η επιχείρηση, ωστόσο, στη λιανική πωλεί με μεγαλύτερο μικτό κέρδος από της χονδρικής. Αν εφαρμοζόταν ο συντελεστής μικτού κέρδους της λιανικής, τα έσοδα θα ήταν μεγαλύτερα. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα είχε υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων και συνεπώς ο διαχωρισμός που επικαλείται δεν θα μπορούσε να αποτυπώνει τη πραγματικότητα λόγω μη έκδοσης του συνόλου των αποδείξεων συναλλαγών.*

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο προσφυγής

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ.4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/2017 Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...].

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή έλαβε αθροιστικά υπόψη τις κινήσεις όλων των τραπεζικών λογαριασμών στις οποίες είναι και συνδικαιούχος με τρίτα πρόσωπα. Η φορολογική αρχή με το υπ' αρ.πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 αίτημα άρθρου 14 του ΚΦΔ κάλεσε τον προσφεύγοντα για αιτιολόγηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του στους οποίους εμφανίζεται ως δικαιούχος-συνδικαιούχος. Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου δε δόθηκαν αναλυτικές εξηγήσεις για τις υπό κρίση τραπεζικές κινήσεις προσκομίζοντας επαρκή αποδεικτικά στοιχεία. Πλέον, επί του κοινοποιηθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και το υπ' αριθμόν πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 Υπόμνημα Απόψεων του προσφεύγοντα δεν προβάλλονται νέα στοιχεία προς αιτιολόγηση των υπό κρίση κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του. Κατόπιν των ανωτέρω και αφού δεν αποδεικνύεται η πηγή και η αιτία προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων των λογαριασμών του ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων αφορούσαν την επαγγελματική δραστηριότητα του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης συμπερίληψης όλων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του για τον προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προβάλλεται αβασίμως και απορρίπτεται.

Ως προς τον τέταρτο λόγο προσφυγής

Επειδή, με το άρθρο 1 περ.26 και 28 της απόφασης Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/22.07.2022 με θέμα: «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.», αρμόδιος για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και οποιασδήποτε άλλης συναφούς καταλογιστικής πράξης μετά από έλεγχο και πράξεων επιβολής προστίμων είναι «Ο Προϊστάμενος ... του ΕΛ.ΚΕ. (Ελεγκτικού Κέντρου) στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου». Σύμφωνα δε με τα αναφερόμενα στην περ. 23 της ίδιας ως άνω απόφασης της Διεύθυνσης Οργάνωσης «Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή ελέγχου». Στην προκείμενη περίπτωση, όπως βεβαιώνεται από την ελέγκτρια υπάλληλο οι εκθέσεις ελέγχου είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων. Επιπλέον έχει τεθεί επ’ αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή της ελέγκτριας υπαλλήλου. Συνεπώς έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε από την ψηφιακή διαβίβαση στην Υπηρεσία μας των πρωτοτύπων εκθέσεων ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) προκύπτει ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων (δη Προϊσταμένου, Υποδιευθυντή, Τμηματάρχη και Ελεγκτή) και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στον ενδιαφερόμενο αντίγραφα.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013, Έκθεση Μερικού Ελέγχου βάσει των διατάξεων του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. του ν. 4308/2014 και του ΚΦΔ, του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του που κατοικεί

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

Επί της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^A του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, σύνολο φόρου για καταβολή ποσό 260,20 ευρώ.

Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

| Ανάλυση | Απόφαση |
|----------------------------------|-----------------|
| Διαφορά φόρου | 3.153,99 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ | 1.576,88 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 15,17 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 4.746,04 |

Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

| Ανάλυση | Απόφαση |
|----------------------------------|-----------------|
| Διαφορά φόρου | 1.595,51 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ | 797,75 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 2.393,26 |

Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016.

| Ανάλυση | Απόφαση |
|----------------------------------|-----------------|
| Χρεωστικό Υπόλοιπο | 4.693,72 |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ | 2.346,85 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 7.040,57 |

Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ /Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017.

| Ανάλυση | Απόφαση |
|----------------------------------|-----------------|
| Χρεωστικό Υπόλοιπο | 5.176,10 |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ | 2.588,05 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 7.764,15 |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.